

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID
DEPARTAMENTO DE DERECHO PÚBLICO Y FILOSOFÍA JURÍDICA
ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

**LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA EN EL
SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL**

TESIS DOCTORAL QUE SE PRESENTA PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE DOCTOR
EUROPEO

DOCTORANDO: D. César Martínez Sánchez

DNI: 53407594-F

DIRECTOR: Dr. D. Juan Arrieta Martínez de Pisón

MADRID – Enero de 2013

A mis padres: Félix y María José

«...el tema de la justicia tributaria no es un tema frívolo, destinado a aparecer o desaparecer al compás de la moda o de la fantasía de los autores; es un tema perdurable, porque no es sino una especificación del tema eterno de la justicia»

(Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 233)

Índice

Abreviaturas	11
Agradecimientos.....	13
Introducción.....	14

Capítulo I. La equivalencia en la tributación: el tránsito de una idea a un principio

Sumario: 1.1. Concepto y desarrollo histórico; 1.1.1 Punto de partida: el derecho y la justicia; 1.1.2. Dos enfoques de la justicia tributaria: la justicia conmutativa frente a la justicia distributiva; 1.1.3. La eficiencia en la tributación, ¿superación del debate acerca de la justicia tributaria?; 1.1.4. ¿Principio del beneficio o principio de equivalencia? Una precisión terminológica; 1.1.5. La evolución del método del beneficio en la doctrina hacendística; 1.2 Argumentos aducidos en favor del principio de equivalencia; 1.2.1 Argumentos de principios; 1.2.1.1 La equivalencia como medida de la equidad; 1.2.1.2 El principio de equivalencia como mejor expresión del principio democrático; 1.2.2 Argumentos acerca de sus consecuencias prácticas; 1.2.2.1 Superación de la separación entre el ámbito de los ingresos y el de los gastos públicos; 1.2.2.2 Atención a las preferencias de los ciudadanos; 1.2.2.3 Mayor transparencia y mejor control de la gestión pública; 1.2.2.4 Mayor motivación del contribuyente y obstaculización de la evasión fiscal; 1.3 Condiciones necesarias para la aplicación del principio de equivalencia; 1.3.1 Voluntariedad en la recepción del servicio o bien público; 1.3.2 Divisibilidad del servicio prestado; 1.3.3 Ausencia de finalidad de redistribución de la riqueza; 1.4 Las distintas manifestaciones del principio de equivalencia; 1.4.1 El principio de equivalencia de coste; 1.4.1.1 El principio de equivalencia de coste como fundamento de la imposición; 1.4.1.2 El principio de equivalencia de coste como medida de la obligación tributaria; 1.4.1.3 El principio de equivalencia de coste individual o grupal; 1.4.1.4 El denominado “principio de provocación de costes”; 1.4.2 El principio de equivalencia de beneficio; 1.4.2.1 El principio de equivalencia de beneficio como fundamento de la imposición; 1.4.2.2 El principio de equivalencia de beneficio como medida de la obligación tributaria; 1.4.2.3 El principio de equivalencia de beneficio individual o grupal; 1.4.3 Modelos de cuantificación del principio de equivalencia; 1.4.3.1 El modelo del coste efectivo y su aplicación en el derecho comunitario; 1.4.3.2 El modelo del valor de mercado; 1.4.4 El principio de equivalencia y el principio “quien contamina paga”; 1.4.4.1 El origen del principio “quien contamina paga”; 1.4.4.2 El principio “quien contamina paga” como modalidad del principio de equivalencia de coste; 1.4.5 Otras manifestaciones; 1.4.5.1 El principio de equivalencia como criterio de distinción para el otorgamiento de privilegios fiscales en las organizaciones internacionales; 1.4.5.2 El principio de equivalencia como criterio para la distribución territorial de la imposición; 1.4.5.2.1 El principio de equivalencia y el

Capítulo II. La naturaleza jurídica del principio de equivalencia en el ordenamiento jurídico español

Sumario: 2.1. Antecedentes históricos; 2.1.1 Las Haciendas locales como Haciendas patrimoniales; 2.1.2 Las ideas reformadoras de Flores de Lemus; 2.1.3 La introducción del principio del beneficio en la Hacienda local española; 2.1.4 Las reformas franquistas de la Hacienda local; 2.1.5 Las reformas de la Hacienda local de la democracia; 2.2. La configuración jurídica del principio de equivalencia en España; 2.2.1 En la Constitución; 2.2.1.1 Inexistencia de referencia explícita; 2.2.1.2 El principio de equivalencia y su conexión con otros principios constitucionales; 2.2.2 En las leyes; 2.2.3 En la jurisprudencia; 2.2.3.1 La equivalencia como elemento integrante del posible concepto constitucional de tasa; 2.3 La conflictiva aplicación del principio de equivalencia; 2.3.1 La relación entre el principio de capacidad económica y el principio de equivalencia; 2.3.1.1 Punto de partida: relación de jerarquía; 2.3.1.2 En relación con el fundamento de la imposición; 2.3.1.2.1 El principio de equivalencia de coste; 2.3.1.2.2 El principio de equivalencia de beneficio; 2.3.1.3 En relación con la medida de la imposición; 2.3.1.3.1 El principio de equivalencia de coste; 2.3.1.3.1.1 La opción del legislador por la equivalencia de grupo; 2.3.1.3.1.2 La deseable y necesaria opción por la equivalencia individual; 2.3.1.3.1.2.1 La problemática aplicación del principio de capacidad económica a la cuantificación de los tributos causales; 2.3.1.3.1.2.2 La posible exigencia de impuestos camuflados de tasas; 2.3.1.3.1.3 Introducción de criterios relacionados con la capacidad económica; 2.3.1.3.1.3.1 Postura del Tribunal Supremo; 2.3.1.3.1.3.2 Nuestra postura: la capacidad económica como elemento para el otorgamiento de beneficios fiscales; 2.3.1.3.2 El principio de equivalencia de beneficio; 2.3.2 La esencialidad del bien o servicio público como límite a la aplicación del principio de equivalencia; 2.3.2.1 La superación del carácter instrumental del Derecho Financiero; 2.3.2.2 La paradójica aplicación del principio de equivalencia a los servicios públicos esenciales; 2.3.2.3 La formulación del criterio de la esencialidad; 2.3.2.4 Los servicios y bienes públicos esenciales; 2.3.2.4.1 Criterios jurisprudenciales; 2.3.2.4.2 Criterios normativos; 2.3.2.4.3 La necesaria intervención del poder legislativo; 2.3.3 La “aristocratización” del dominio público como posible consecuencia de la aplicación del principio de equivalencia; 2.3.3.1 Planteamiento del problema; 2.3.3.2 Afectación a principios constitucionales; 2.3.3.3 Juicio de proporcionalidad; 2.3.4 Otras relaciones conflictivas del principio de equivalencia; 2.3.4.1 El principio de equivalencia y el principio de progresividad; 2.3.4.2 El principio de equivalencia y la cláusula del Estado social; 2.3.4.2.1 La cláusula del Estado social y su alcance; 2.3.4.2.2 El Estado impositivo (Steuerstaat) como consecuencia del Estado social; 2.3.4.2.3 La necesaria redistribución de la riqueza en el Estado social

Capítulo III. La aplicación del principio de equivalencia en el sistema tributario local español: las tasas locales

Sumario: 3.1. *Consideración previa*; 3.2. *El principio de equivalencia en el régimen jurídico de las tasas locales*; 3.2.1 *Las tasas por prestación de servicios públicos o realización de actividades administrativas*; 3.2.1.1 *Hecho imponible*; 3.2.1.1.1 *La divisibilidad del servicio público o actividad administrativa*; 3.2.1.1.1.1 *De la teoría económica a la norma jurídica: la afectación particular al sujeto pasivo*; 3.2.1.1.1.2 *La divisibilidad del servicio público como posible justificación del art. 21.1 TRLHL*; 3.2.1.1.2 *La coactividad en la solicitud del servicio*; 3.2.1.1.2.1 *La situación de monopolio de hecho*; 3.2.1.1.2.2 *«Bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social»*; 3.2.1.1.2.3 *Alcance y significado del criterio de la coactividad*; 3.2.1.1.3 *El modelo de gestión con el que se presta el servicio*; 3.2.1.1.3.1 *La tradicional potestad tarifaria*; 3.2.1.1.3.2 *La modificación del art. 2 LGT por la Ley 2/2011*; 3.2.1.1.4 *Los servicios públicos y actividades administrativas por los que se puede exigir tasas*; 3.2.1.1.4.1 *La necesaria competencia local*; 3.2.1.1.4.2 *El valor de los listados de actividades y servicios del art. 20 TRLHL*; 3.2.1.1.5 *La necesaria prestación efectiva del servicio*; 3.2.1.1.5.1 *La confusión entre la prestación efectiva del servicio y la consecución de las pretensiones del sujeto pasivo*; 3.2.1.1.5.2 *Supuestos de pérdida de validez de actos administrativos*; 3.2.1.2 *Cuantificación*; 3.2.1.2.1 *La regla general del principio de equivalencia de coste*; 3.2.1.2.1.1 *El principio de equivalencia de coste como límite máximo*; 3.2.1.2.1.2 *La elección por el límite del coste del servicio «en su conjunto»*; 3.2.1.2.2 *El valor de la prestación como criterio subsidiario*; 3.2.1.2.3 *El cálculo de los costes: la polémica inclusión del beneficio industrial*; 3.2.1.2.4 *El valor del informe técnico-económico*; 3.2.2 *Las tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público*; 3.2.2.1 *Hecho imponible*; 3.2.2.1.1 *El aprovechamiento especial y el uso privativo del dominio público como supuesto de monopolio*; 3.2.2.1.2 *El carácter polémico del aprovechamiento especial y del uso privativo del dominio público*; 3.2.2.1.2.1 *La necesaria remisión al derecho administrativo*; 3.2.2.1.2.2 *La posible confusión entre las tasas por usos que menoscaban el dominio público y las tasas que cubren el mantenimiento de este*; 3.2.2.1.2.3 *El aprovechamiento de y desde el dominio público*; 3.2.2.1.2.4 *La ocupación del dominio público por parte de las empresas explotadoras de servicios de suministros*; 3.2.2.1.2.5 *El requisito de la legitimidad de la ocupación del dominio público para la exacción de las correspondientes tasas*; 3.2.2.2 *Cuantificación*; 3.2.2.2.1 *El método general: la equivalencia de la utilidad derivada de la ocupación del dominio público*; 3.2.2.2.2 *Métodos especiales*; 3.2.2.2.2.1 *Procedimientos de licitación pública*; 3.2.2.2.2.2 *Tasas por ocupación del dominio público por parte de empresas explotadoras de servicios de suministros, el 1'5%*; 3.2.2.2.3 *La indemnización por el deterioro del dominio público*

Capítulo IV. La aplicación del principio de equivalencia en el sistema tributario local español: las contribuciones especiales locales

Sumario: 4.1 *Consideraciones previas*; 4.1.1 *Evolución histórica de las contribuciones especiales*; 4.1.2 *Posible obsolescencia de las contribuciones especiales*; 4.1.2.1 *La radical transformación del marco jurídico-político*; 4.1.2.2 *Las*

notables modificaciones del sistema tributario; 4.2 El principio de equivalencia en el régimen jurídico de las contribuciones especiales locales; 4.2.1 Hecho imponible; 4.2.1.1 La unificación del hecho imponible; 4.2.1.2 Necesaria existencia de un beneficio especial; 4.2.1.3 El beneficio como manifestación de capacidad económica; 4.2.1.4 La causa del beneficio especial: la construcción de obras y la ampliación de servicios; 4.2.1.5 La distinción frente a las cuotas de urbanización; 4.2.2 Afectación de los ingresos; 4.2.3 Sujetos pasivos; 4.2.3.1 Las personas «especialmente beneficiadas» como manifestación del principio de equivalencia; 4.2.4 El carácter potestativo de las contribuciones especiales y los posibles desafíos a la igualdad; 4.2.5 Cuantificación; 4.2.5.1 Consideración previa: aplicación del principio de equivalencia de coste; 4.2.5.2 Base imponible; 4.2.5.2.1 El cálculo de coste de la obra o servicio; 4.2.5.2.2 Porcentaje del coste total que ha de cubrirse; 4.2.5.3 Cuota tributaria; 4.2.5.3.1 La búsqueda de la correlación entre la cuota tributaria y el beneficio obtenido; 4.2.5.3.2 Reglas especiales; 4.2.5.3.3 Aplicación y efectos de las exenciones sobre la cuota

Abreviaturas

AAVV – Autores Varios

art. – artículo

ATC – Auto del Tribunal Constitucional

ATS – Auto del Tribunal Supremo

BAC – Biblioteca de Autores Cristianos

BOE – Boletín Oficial del Estado

BOCG – Boletín Oficial de las Cortes Generales

BVerfG – *Bundesverfassungsgericht*

BVerfGE – *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*

CC – Código Civil

CE – Constitución Española de 1978

CEE – Comunidad Económica Europea

DOCE – Diario Oficial de las Comunidades Europeas

DOUE – Diario Oficial de la Unión Europea

DRAE – Diccionario de la Real Academia Española

GG – *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* (Ley Fundamental de la República Federal Alemana de 23 de mayo de 1949)

IAE – Impuesto sobre Actividades Económicas

IBFD – *International Bureau of Fiscal Documentation*

IBI – Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IIVTNU – Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

ILADT – Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario

INE – Instituto Nacional de Estadística

IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IVA – Impuesto sobre el Valor Añadido

LBRL – Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local

LGP – Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

LGT – Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

LIIEE – Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

LOE – Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

LPAP – Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

LRJPAC – Ley 30/92, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

LTTPP – Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RD – Real Decreto

RSCL – Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por el Decreto de 17 de junio de 1955

STC – Sentencia del Tribunal Constitucional

STS – Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ – Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEDH – Tribunal Europeo de Derechos Humanos

TFUE – Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TRLHL – Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Agradecimientos

La redacción de un trabajo como el presente implica la dedicación de muchas horas y muchos esfuerzos, que raramente se ven recompensados por el resultado final. Siendo relevante el esfuerzo personal, individual, solitario al fin y al cabo, no lo son menos el apoyo y la generosidad de cuantos me han rodeado estos años. De ahí que las primeras palabras de este trabajo sean, como no podía ser de otro modo, de agradecimiento.

El agradecimiento primero y principal ha de ser a mi familia, sin la cual nada habría sido posible. Ha sido en esa pequeña y diaria escuela doméstica donde he aprendido las cosas que realmente merece la pena aprender.

Asimismo, no hay palabras suficientes para agradecer el cariño, el apoyo y el estímulo que mis amigos y mi novia me han regalado a lo largo de estos años. Por ellos he podido, y aún puedo hoy, creer en utopías.

En el ámbito académico, aunque también fuera de él, tengo que expresar mi gratitud más profunda a mi director, Juan Arrieta Martínez de Pisón. Él ha sido mi referencia y mi más generoso valedor desde que comencé mis estudios de doctorado, con suerte algún día podré corresponder la inmensa ayuda que me ha prestado. Mis sentimientos de gratitud más honda se tienen que extender también a los miembros del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid. Es notoria su excelencia intelectual pero yo además puedo atestiguar que aún mayor es su bonhomía. Igualmente, quiero expresar mi reconocimiento a los miembros del Instituto de Derecho Local, de los que he aprendido lo que significa el rigor y la honestidad intelectuales.

Vaya, por fin, mi agradecimiento a las instituciones educativas y de investigación en las que me he formado durante estos años: a la Universidad Autónoma de Madrid, al Ministerio de Educación, a las Universidades de Münster y Colonia, al *International Bureau of Fiscal Documentation* y a todos los que, de un modo u otro, me han ayudado a finalizar la presente obra.

Introducción

Aún resuena, como un golpe a la conciencia colectiva, el verso de Gabriel Celaya «*nuestros cantares no pueden ser sin pecado un adorno*»¹, que advertía –hace ya más de cincuenta años– de lo inmoral que puede resultar tratar de aislar nuestro quehacer de la realidad en la que vivimos. Si entonces se clamaba por el compromiso social, y político, de la poesía, con mayor razón hoy se ha de exigir a los juristas que asuman su responsabilidad y que aporten, desde su disciplina, soluciones a los problemas que afligen a los que, con lucidez envidiable, Miguel de Unamuno denominó «*hombres de carne y hueso*»².

En efecto, estamos convencidos de que el presente trabajo de investigación ha de someterse a una doble exigencia. Por un lado, en tanto que aportación científica (no es momento ahora de discutir si es o no el derecho una ciencia), ha de estar presidido por el rigor y la honestidad intelectual. Por otro lado, se ha de tener presente que esta obra ha nacido en el seno de una universidad pública, la Universidad Autónoma de Madrid, y ha sido financiada por el erario público, gracias al programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación. Este carácter público no hace sino aumentar el deber de servicio público al que la investigación ha de orientarse. Así, sin descuidar la siempre importante labor puramente teórica, las líneas que siguen tratarán de ofrecer respuestas a problemas concretos que aún no han encontrado una solución jurídica satisfactoria.

En el marco que acabamos de presentar, no cabe duda de que uno de los problemas más urgentes, y a la vez más perennes, que ha de arrostrar el derecho tributario es el de la forma en que han de financiarse los servicios públicos. Sin duda, cabe afirmar que no es solo una *vexata qæstio* sino más

¹ CELAYA, G., *Cantos iberos*, “La poesía es un arma cargada de futuro”, Ediciones Turner, Madrid, 1975, pág. 58.

² UNAMUNO, M., *Del sentimiento trágico de la vida*, Austral, Madrid, 2002, pág. 47.

bien una *æterna quæstio* que resurge de forma periódica, señaladamente en tiempos, como los presentes, de crisis económica.

Realizando un importante esfuerzo de simplificación, con los riesgos que esto siempre conlleva, se pueden distinguir dos grandes principios que informan la exigencia de tributos por parte del poder público. Por un lado, cabe que el deber de contribuir se justifique por la manifestación de riqueza por parte del sujeto llamado al pago. Se trata del denominado principio de capacidad económica, que obliga al Estado, utilizando las palabras del Tribunal Constitucional, «a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»³. En estos casos, con una evidente finalidad redistributiva, lo relevante es asegurar que solo contribuye quien realmente tiene y que, el que más tiene, es el que más contribuye. Así pues, la justicia en el reparto de la carga tributaria se consigue exigiendo cantidades *distintas* a fin de lograr, idealmente, un esfuerzo *igual* de todos los miembros de la comunidad política. En cierto modo, la actitud del contribuyente y, en particular, el uso que haga de los servicios públicos, son irrelevantes a la hora de establecer su contribución al sostenimiento de las cargas públicas. En ese sentido, cabría decir que se trata de una obligación *a priori*, que exclusivamente tiene en cuenta el nivel de riqueza que manifiesta el sujeto pasivo.

Por otro lado, en aparente oposición a lo anterior, es posible que la obligación tributaria se justifique y cuantifique en función de la actividad pública generada por el contribuyente. Se trata de una lógica conmutativa, propia de la justicia de los intercambios, que trata de establecer una *equivalencia* entre los dos elementos de la relación, a saber: la obligación tributaria y la actividad pública. Así, la aplicación de este principio de equivalencia no atiende a la posición socioeconómica del sujeto dentro de la comunidad, sino que establece una relación bilateral poder público-contribuyente. En este sentido, se puede afirmar que el principio de equivalencia se aplica *a posteriori*, puesto que convierte al tributo en una suerte de contrapartida por los gastos ocasionados al poder público o por el beneficio obtenido de la acción de este.

³ STC 27/1981, FJ 4º.

El principio de capacidad económica ha ocupado un lugar preponderante en los sistemas fiscales de los países de Occidente, al menos desde el fin de la Segunda Guerra Mundial, con ocasión de la implantación y extensión del denominado Estado de Bienestar. La prestación universal por parte del Estado de los servicios de educación y sanidad, entre otros, supuso un importante aumento del gasto público que trajo como correlato, en el ámbito de los ingresos, la exigencia de tributos que gravasen de forma global y progresiva la renta de las personas físicas y jurídicas. Sin embargo, las recurrentes crisis fiscales y el auge de ideologías que se centran en mayor medida en la autorresponsabilidad individual han conducido al replanteamiento del papel que ha de cumplir el principio de equivalencia. En particular, hay una innegable tendencia a tratar de conseguir que, primordialmente a través del establecimiento de tasas y precios públicos, los usuarios y beneficiarios de los servicios públicos sufraguen en buena medida el coste de los mismos.

El aumento de la importancia del principio de equivalencia ha sido el resultado, asimismo, de una creciente utilización de los tributos para la consecución de objetivos extrafiscales. En efecto, desde hace ya décadas, el poder público persigue con la imposición de tributos no solo allegarse los recursos financieros necesarios para el cumplimiento de sus atribuciones, sino que también trata de desincentivar ciertos usos y conductas que se consideran perjudiciales. Ese es el sentido que informa, por ejemplo, los tributos que gravan actividades contaminantes o los que se imponen por el consumo de sustancias nocivas para la salud (alcoholes y tabacos, principalmente). En cuanto a estos últimos, junto con justificaciones de índole paternalista, recientemente se ha extendido la idea de que es justo imponer mayores gravámenes sobre estas sustancias lesivas para la salud personal, en tanto que van a causar enfermedades que, presumiblemente, supondrán un mayor coste para los servicios públicos de salud. Esta idea, al fin y al cabo, no es sino una vuelta de tuerca más al principio de equivalencia, de forma que se instituye una equivalencia *preventiva*, esto es, un pago por unos costes que hipotéticamente puedan causarse en un futuro.

Las posibilidades de aplicación del principio de equivalencia son muy variadas y, de hecho, la crisis económica sirve como acicate para la aparición

de nuevas modalidades. El presente trabajo, sin embargo, persigue precisamente lo contrario: el establecimiento de unas categorías generales de las que se puedan deducir reglas para cada uno de los supuestos particulares. De ahí que planteemos el estudio de un principio, de su justificación teórica, de su relación con otros principios jurídicos y de su concreción en tributos existentes. Se trata de una tarea que, en España, aún no se ha realizado, lo cual justifica de por sí la existencia de este estudio.

Con carácter previo a la exposición de la estructura del trabajo, se ha de explicitar que se trata de una obra *jurídica*, referida al derecho *español*, aunque con marcada vocación internacional, y con una pretensión *sistemática*.

En efecto, a pesar de que, sobre todo en el primer capítulo, será necesario remitirnos a disciplinas tan dispares como la filosofía o la economía, el método de este trabajo es el propio de las investigaciones jurídicas, de suerte que la norma, la jurisprudencia y la doctrina (en este orden de importancia) serán los elementos fundamentales del mismo. Por tanto, el recurso a otras disciplinas habrá de ser siempre ancilar, esto es, exclusivamente limitado a lo que pueda influir sobre los argumentos jurídicos que manejemos.

Es notoria la importancia creciente de las normas supranacionales y el evidente influjo que unos ordenamientos jurídicos nacionales ejercen sobre otros. Así las cosas, una investigación jurídica no puede limitarse al estudio de las normas emanadas dentro de un Estado concreto. Ahora bien, también es cierto que, a la hora de dilucidar el régimen jurídico de los tributos sobre los que se proyecta el principio de equivalencia, se ha de atender principalmente a la regulación nacional, en este caso, a la española. Eso explica la importancia ascendente de la regulación española en este trabajo: en el primer capítulo, apenas es relevante, puesto que se manejan categorías generales aplicables a cualquier ordenamiento; en el segundo capítulo, sí es central aunque se acude asiduamente al derecho comparado y, en los capítulos tercero y cuarto, son – por el contrario– muy escasas las referencias a ordenamientos jurídicos distintos del español. Con todo, la vocación internacional de esta obra, sobre todo en sus dos primeros capítulos, es innegable, lo que se concreta en

constantes referencias a la jurisprudencia y, especialmente, a la doctrina extranjera (alemana, de forma preeminente). En este sentido, se ha tratado de iluminar la regulación española a través de la experiencia comparada evitando, en todo caso, el peligro que entraña la aplicación descontextualizada de categorías y conceptos foráneos.

Sostenemos igualmente que esta obra quiere ser sistemática. No en vano, pretendemos ofrecer una imagen de conjunto del principio de equivalencia, en la cual se presenten de forma armónica y coordinada todos los elementos del estudio. Esto explica la existencia, quizás exagerada, de continuas referencias internas, que ponen en conexión unos epígrafes con otros. No obstante, una obra sistemática no ha de ser necesariamente enciclopédica. Esto es, el lector no puede pretender que en este trabajo se ahonde en cada uno de los problemas que puede suscitar el principio de equivalencia. Por el contrario, nos basta con ofrecer respuesta a las cuestiones más relevantes, al tiempo que presentamos principios y reglas generales que puedan dar solución al resto de supuestos no específicamente recogidos en este trabajo.

En definitiva, la estructura de este trabajo presenta tres grandes momentos diferenciados. En primer lugar, en el primer capítulo se ofrece una visión estática del principio de equivalencia, en la que se pretende ofrecer sus características definitorias. Acto seguido, en el segundo capítulo se presenta una visión dinámica, en la que se tratan de abordar los conflictos que pueden existir entre el principio de equivalencia y otros principios jurídicos. Por último, en los capítulos tercero y cuarto se aborda la aplicación concreta de este principio en los dos tributos españoles en los que se proyecta con mayor intensidad: tasas y contribuciones especiales.

Así, en el primer capítulo se ahonda en los orígenes del principio de equivalencia (más conocido como principio del beneficio) y los argumentos que sus defensores han ofrecido a su favor, junto con las condiciones necesarias que dichos argumentos asumen. Asimismo, se presentan las más importantes manifestaciones del principio de equivalencia, entre las que sobresale la distinción entre el principio de equivalencia de coste y el principio de

equivalencia de beneficio, así como la doble utilización del principio de equivalencia como justificación de la imposición y como elemento cuantificador de la misma (así como los modelos teóricos de cuantificación existentes). El capítulo se completa igualmente con referencias menores a la aplicación que se ha realizado del principio de equivalencia en ámbitos tan dispares como la fiscalidad internacional y el federalismo fiscal. La importancia de este capítulo radica, entre otras cuestiones, en que en él se presentan los conceptos y categorías generales que se utilizarán a lo largo de toda la obra.

Por su parte, el segundo capítulo comienza rastreando en los orígenes de la introducción del principio de beneficio en España, especialmente en la labor que desempeñó el hacendista Flores de Lemus en las primeras décadas del siglo XX. No se trata de un ejercicio de mera erudición sino que resulta muy revelador conocer el propósito y las circunstancias políticas que rodearon la adopción del principio de equivalencia, entonces llamado del beneficio, en nuestro país. Acto seguido, se analiza el posible rango constitucional del principio que estudiamos y su reflejo en las leyes y en la jurisprudencia. Tras lo anterior, se presenta la parte más dogmática, y ciertamente más controvertida, del trabajo. Así, se analiza la relación, a veces conflictiva, entre el principio de equivalencia y el principio de capacidad económica. En relación con esta cuestión, proponemos una interpretación más estricta del principio de equivalencia, individualmente considerado, que la que maneja la jurisprudencia española en la actualidad. Asimismo, se propone la existencia de un límite en la aplicación del principio de equivalencia, fundado en la esencialidad de los bienes y servicios públicos que se vean afectados por la imposición del tributo. Esta propuesta *de lege ferenda* puede resultar de gran utilidad para el legislador y los tribunales, en tanto que trata de asegurar el disfrute efectivo de aquellos derechos fundamentales que se vean afectados por la imposición de tributos fundados en el principio de equivalencia. Seguidamente, se analiza el desigual e injusto impacto que pueden tener los tributos cuantificados exclusivamente sobre el principio de equivalencia, cuando dichos tributos son exigidos como condición necesaria para el uso y disfrute del dominio público. Por último, se expone la relación problemática que existe entre el principio de

equivalencia y ciertos principios propios del Estado social como son la progresividad en la tributación y la redistribución de la riqueza.

El capítulo tercero, aparte del más voluminoso, es el primero de los dedicados al análisis de la aplicación del principio de equivalencia en tributos concretos españoles. En particular, tras un somero pero fructífero apunte histórico, se encarga de analizar el valor y el efecto de este principio sobre las tasas locales. No se trata de un análisis exhaustivo de estos tributos, sino que se abordan exclusivamente aquellos aspectos en los que el principio de equivalencia puede desempeñar un papel útil. Así, se respeta la clásica distinción entre tasas por el uso del dominio público y tasas por la prestación de servicios públicos, atribuyendo a las primeras la aplicación del principio de equivalencia de beneficio y, a las segundas, el principio de equivalencia de coste. El estudio de los dos grandes grupos de tasas se estructura atendiendo en primer lugar al hecho imponible (y, en su caso, a los sujetos pasivos) y, en segundo lugar, a los elementos que conforman la cuantificación. El propósito de analizar la aplicación concreta del principio de equivalencia obliga a que en este capítulo, al igual que en el siguiente, la jurisprudencia recaída sobre la materia ocupe un lugar muy destacado, como se puede comprobar por la muy abundante existencia de citas jurisprudenciales. No obstante, a fin de evitar la exposición de una casuística informe, se trata de ilustrar las categorías generales que se proponen mediante la cita de casos concretos que han sido ventilados ante los tribunales, ofreciendo, cuando se estima oportuno, soluciones distintas a las adoptadas por ellos.

Por último, el cuarto capítulo, inmediatamente anterior a la presentación de las conclusiones generales de todo el trabajo, aborda la aplicación del principio de equivalencia en las contribuciones locales españolas. Se trata, como se pone de manifiesto en la introducción histórica que se ofrece, de una clase de tributos que, en su momento, fueron presentados como el paradigma de la aplicación del entonces denominado principio del beneficio. Con carácter previo al estudio de su configuración actual, se sugiere la modificación, o en su caso supresión, de dichos tributos, atendiendo a los cambios que tanto la política como el sistema fiscal locales han sufrido desde la creación de estos tributos. En cualquier caso, en evidente paralelismo con el capítulo anterior, y a

fin de ofrecer un análisis sistemático, se profundiza, en un primer momento, en la aplicación del principio de equivalencia al hecho imponible y a los sujetos pasivos de las contribuciones especiales. Posteriormente, se profundiza en los elementos que determinan la cuantificación de las contribuciones especiales. En este ámbito, de forma especial, se pone de manifiesto lo que a nuestro juicio es una aplicación confusa de las distintas manifestaciones del principio de equivalencia.

En definitiva, en el trabajo se trata de presentar una argumentación jurídica deductiva, que va de lo más general a lo particular, de suerte que se ofrezca al lector una visión sistemática y coherente del principio de equivalencia, propia del ámbito académico.

Conclusiones

Primera- En el marco de la búsqueda de una tributación equitativa, el principio de equivalencia se presenta como una manifestación de la justicia conmutativa, al poner en relación la actividad pública prestada y el tributo que se satisface en consideración a la misma. Como ocurre en situaciones análogas, las condiciones para que el intercambio sea legítimo son las siguientes: un justo reparto previo; información suficiente acerca de lo que se intercambia y, por último, ausencia de coacción a la hora de llevar a cabo el intercambio. Tanto la primera como la tercera condición no parecen ajustarse adecuadamente a la realidad tributaria.

Segunda- La legítima pretensión de alcanzar un sistema tributario eficiente no hace desaparecer el debate acerca de la justicia tributaria. Por el contrario, sostenemos que la tributación no debe producir distorsiones sobre el funcionamiento del mercado competitivo, salvo que estas sean consecuencias ineludibles de la persecución de objetivos relacionados con los principios de justicia tributaria de rango superior (generalidad, igualdad, capacidad económica, etc.).

Tercera- La aplicación del método del beneficio a los tributos hunde sus raíces en la Edad Media. Desde entonces, se han sucedido los autores que, dentro de corrientes del pensamiento tan diversas como el contractualismo o el utilitarismo, han postulado la adopción de dicho método. A finales del siglo XIX, este principio recibió un fuerte impulso de la mano de los partidarios del denominado “cambio voluntario”, en virtud del cual los tributos eran considerados como el precio que se satisfacía por los servicios públicos, en consonancia con la demanda de los contribuyentes.

Cuarta- Tras sucesivas reformulaciones a lo largo del siglo XX, recientemente se ha propuesto una nueva consideración del principio del beneficio. Esta nueva interpretación se resume en que el beneficio que cada cual obtiene de los servicios públicos se identifica con el nivel de riqueza que posee, de suerte

que los ciudadanos con mayores ingresos son aquellos que en mayor medida se están beneficiando de la existencia del poder público. En aplicación de lo anterior, entienden que el principio del beneficio lleva necesariamente a la equidad vertical en un impuesto personal: los ciudadanos han de contribuir en proporción a sus ingresos. A nuestro juicio, este enfoque desnaturaliza el principio del beneficio al trasladarlo, de la prestación concreta suministrada por la Administración, a la misma existencia del poder público y del Estado de Derecho, la cual, como es notorio, es de cálculo imposible.

Quinta- Los partidarios del principio de equivalencia han sostenido que la aplicación de este consigue una mayor equidad horizontal, puesto que personas que están en una situación similar contribuyen a la financiación de un servicio público en la medida en la que se benefician de su utilización. Sin embargo, en virtud de la teoría del decrecimiento de la utilidad marginal, sostenemos que el principio de equivalencia puede resultar contrario a la equidad vertical, toda vez que exige un mayor esfuerzo a los menos acaudalados.

Sexta- En defensa del principio de equivalencia, también se ha aducido que es el que mejor expresa el principio democrático, puesto que permite a los contribuyentes decidir cómo y en qué aportan su contribución a los gastos públicos. Por nuestra parte, no podemos compartir dicha interpretación ya que, aparte de que podamos estar ante una impugnación subrepticia de los mecanismos de representación democrática, se incurriría en una notoria desigualdad, en tanto que los sujetos con mayores recursos económicos se colocarían en una situación de evidente superioridad.

Séptima- A favor de la aplicación del principio de equivalencia, tradicionalmente se ha invocado que supone la conexión entre los ingresos y gastos públicos, lo que habría de redundar en una mayor eficiencia en la asignación de los recursos. La superación de esta separación permitiría asimismo el conocimiento de las preferencias de los ciudadanos, supondría un reforzamiento de los controles sobre los gestores públicos y aumentaría la predisposición de los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias. Sin perjuicio de que pueda ser dudoso que el principio de equivalencia logre

plenamente estos objetivos, en todo caso existen otras opciones legítimas para alcanzarlos.

Octava- La aplicación del principio de equivalencia requiere tres condiciones que necesariamente han de cumplirse. Por un lado, ha de existir una voluntariedad en la recepción del bien o servicio público de que se trate. De lo contrario, no tiene sentido afirmar que el principio de equivalencia permite un mejor conocimiento de las preferencias de los ciudadanos, ni que supone un mejor cumplimiento del principio democrático. Por otro lado, a fin de establecer una relación directa entre el ingreso y el gasto público, es necesario que la contraprestación recibida por el contribuyente se encuentre suficientemente definida, esto es, ha de tratarse de un bien o servicio público divisible. Si no fuera así, la equivalencia sería imposible o arbitraria. Por último, no ha de perseguirse con la adopción del principio de equivalencia una finalidad de redistribución de la riqueza, ya que dicho principio no es apto *per se* para realizar tal tarea.

Novena- Dentro del género principio de equivalencia, pueden distinguirse dos especies: principio de equivalencia de coste y principio de equivalencia de beneficio. El primero relaciona el tributo con los costes en que ha incurrido la Administración para la provisión de un bien o servicio público. El segundo vincula el tributo con el beneficio obtenido por el contribuyente al usar bienes de dominio público.

Décima- El principio de equivalencia de coste puede servir como fundamento de la imposición y como medida de la misma. En el primer caso, se enfrenta al gran obstáculo de que tradicionalmente se ha entendido que los impuestos en sentido estricto no representan una contraprestación por un servicio especial. Por el contrario, sí podría justificar la existencia de los denominados tributos causales (tasas y contribuciones especiales). Por su parte, la utilización del principio de equivalencia para cuantificar la carga tributaria resulta mucho menos problemática.

Undécima- El análisis de las características del denominado “principio de provocación de costes”, que busca que la cobertura de los costes públicos sea llevada a cabo por aquellos que los hayan provocado, conduce a la conclusión

de que puede ser considerado como un sinónimo del principio de equivalencia de coste.

Duodécima- El principio de equivalencia de beneficio también ha sido utilizado como elemento justificador y cuantificador de la obligación tributaria. Como justificación de la imposición en sentido estricto, se encuentra con dos importantes obstáculos: al carecer los impuestos, por definición, de contraprestación, resulta impracticable cuantificar el beneficio que puedan recibir los contribuyentes y, a su vez, es evidente que no toda actividad pública reporta beneficios para los ciudadanos. Su aplicación para justificar y cuantificar los tributos causales, por el contrario, no resulta apenas problemática.

Decimotercera- Tanto el principio de equivalencia de coste como el de beneficio pueden ser considerados desde una perspectiva individual o grupal. Dicha perspectiva puede referirse tanto a la Administración que exige el tributo, como al contribuyente llamado a satisfacerlo. En términos generales, la aplicación del principio de equivalencia será más adecuada cuanto más se individualicen los términos de la relación tributaria. Por el contrario, la equivalencia resultará desnaturalizada a medida que se amplíe el grupo que se tome en consideración.

Decimocuarta- La aplicación del principio de equivalencia para la cuantificación de la obligación tributaria puede servirse de dos modelos: el de coste efectivo y el del valor de mercado. El primero de ellos, que goza de gran predicamento en el ámbito comunitario, atiende a los costes en los que de facto ha incurrido la Administración de que se trate. El segundo trata de aproximarse al valor que los bienes o servicios pudieran tener en el mercado y su utilización es muy discutida en lo referente a los bienes de dominio público, ya que estos se encuentran *extra commercium*.

Decimoquinta- El principio “quien contamina paga”, recogido en normas internacionales, comunitarias y nacionales, puede ser asimilado al principio de equivalencia de coste, puesto que su propósito es que los costes derivados de las actividades contaminantes sean asumidos por los responsables de las mismas, de suerte que se evite la producción de externalidades indeseables.

En consecuencia, a este principio le son de aplicación todas las consideraciones relativas a la relación entre el principio de capacidad económica y el principio de equivalencia.

Decimosexta- Entre otras manifestaciones menores del principio de equivalencia, se encuentra su posible uso como criterio de distinción para el otorgamiento de privilegios fiscales a las organizaciones internacionales y a sus funcionarios. Asimismo, se ha propuesto la utilización de este principio como criterio para la distribución territorial de la imposición en dos sentidos distintos. Por un lado, en el marco del federalismo fiscal, se ha entendido que el principio de equivalencia conduce a que los servicios públicos sean sufragados por los habitantes de los territorios que se vean beneficiados por aquellos. Por otro lado, en el ámbito de la fiscalidad internacional, el principio de la fuente ha sido justificado desde el punto de vista del principio del beneficio, en el entendimiento de que el Estado de la fuente tiene derecho a gravar a aquellos sujetos que se hayan servido de los bienes y servicios públicos existentes en su territorio.

Decimoséptima- La introducción del método del beneficio en el sistema tributario español se debe, en buena medida, a la labor reformadora llevada a cabo por Antonio Flores de Lemus. Con dicho método, que inspiró la regulación de las tasas y las contribuciones especiales, se trataba de evitar que los corruptos gobernantes locales (caciques) usaran los ingresos públicos para favorecer sus propios intereses. De ahí que se postulara que los servicios públicos habían de ser costeados por aquellos que se benefician especialmente de ellos.

Decimooctava- La aplicación del principio de equivalencia al ámbito de las tasas se vio obstaculizada por la eliminación del coste del servicio como límite máximo de recaudación. Esta modificación legal permitió que se llevase a cabo durante décadas una imposición solapada, bajo la apariencia de la exigencia de tasas por servicios públicos. Asimismo, la unificación del hecho imponible de las contribuciones especiales, que originariamente se componía de dos supuestos de hecho distintos con reglas de cuantificación dispares, conllevó

una cierta desnaturalización del principio de equivalencia en esa figura tributaria.

Decimonovena- El principio de equivalencia no tiene un respaldo explícito en la Constitución. Algunos autores sostienen que es consecuencia del principio de igualdad y que constituye el elemento fundamental de la justicia tributaria en el ámbito de las tasas. Por nuestra parte, a la luz del texto constitucional y de la interpretación que el Tribunal Constitucional ha realizado, entendemos que la opción del legislador por el principio de equivalencia en la configuración de ciertos tributos (tasas y contribuciones especiales) es una opción que se enmarca dentro de su libre ámbito de actuación, pero no debe ser entendida como una consecuencia directa de un mandato constitucional.

Vigésima- El principio de equivalencia se contiene en las normas que regulan la cuantificación de las tasas (locales, autonómicas y estatales) y de las contribuciones especiales. Tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como, aunque no de forma tan clara, la del Tribunal Constitucional, han avalado la aplicación de dicho principio, incluso en detrimento del principio de capacidad económica. Asimismo, recientemente el Tribunal Supremo, interpretando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ha defendido la existencia de un concepto constitucional de tasa en el que el principio de equivalencia aparece como elemento integrante del mismo. Sin embargo, a nuestro juicio el principio de equivalencia no es tanto una exigencia constitucional, cuanto un elemento que hace reconocible y distinguible a los tributos causales (tasas y contribuciones especiales) frente a los impuestos.

Vigesimoprimera- Sostenemos que la fundamentación de un tributo en el principio de equivalencia de coste será constitucionalmente asumible siempre que, a la vez, concurren en el hecho imponible signos reveladores de riqueza, tal y como exige la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del principio de capacidad económica en su vertiente de fundamento de la imposición. Por su parte, la fundamentación de un tributo en el principio de equivalencia de beneficio habrá de entenderse respetuosa del principio de capacidad económica, en el buen entendido de que el beneficio de que se trate supone una mejora en la capacidad contributiva del contribuyente.

Vigesimosegunda.- Con las limitaciones que se han expuesto, el principio de equivalencia de coste y el principio de equivalencia de beneficio pueden informar la cuantificación de las tasas por prestación de servicios públicos y actividades administrativas, y de hecho, es ese el mandato del legislador tanto para el ámbito estatal, como para el ámbito autonómico y local.

Vigesimotercera.- A nuestro juicio, la superación del límite de la equivalencia individual convierte materialmente, al menos de forma parcial, a los tributos causales en impuestos. Este ejercicio de camuflaje tributario puede deparar la inconstitucionalidad del tributo por los siguientes motivos: i) podría servir para intentar burlar, fraudulentamente, exigencias constitucionales, muy particularmente la referida a la distinta intensidad del principio de reserva de ley en las diferentes figuras tributarias; ii) la exigencia de tasas que materialmente son impuestos puede resultar inconstitucional por alterar el reparto del poder tributario establecido; iii) la exigencia, mediante tributos causales, de cuotas que superen el límite de la equivalencia individual, justificada en la distinta capacidad económica de los contribuyentes, puede resultar precisamente contraria a dicha capacidad contributiva, puesto que se podría dar lugar a la exacción de un número indeterminado de impuestos cuantificados en función de un mismo hecho revelador de riqueza.

Vigesimocuarta.- Lo anterior no significa que la capacidad económica de los contribuyentes no pueda tener alguna relevancia en la cuota tributaria de los tributos causales. Por el contrario, en un Estado social como el nuestro, es legítimo, e incluso obligatorio en ciertos casos, que el poder público dispense un trato más favorable a aquellos ciudadanos con una posición económica débil, a fin de hacer cierta la igualdad real que se persigue (art. 9.2 CE). Ese trato más favorable, que no es contrario a la igualdad sino consecuencia de la persecución de la misma, ha de tener su reflejo en el ámbito tributario a través de beneficios fiscales. Señaladamente, nada obsta a que el legislador decida otorgar dichos beneficios, en la forma de exenciones y bonificaciones, a aquellos ciudadanos de menor capacidad económica, que se sirven de los servicios públicos que dan lugar a la exacción de tributos causales.

Vigesimoquinta.- Según se establece en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la modulación de la cuantía de las tasas en función de la capacidad contributiva es posible aunque no obligatoria. Esta puede dar lugar a que, en contra de nuestra postura, los sujetos que demuestren mayor riqueza tengan que satisfacer cuotas superiores al respectivo coste individual de los servicios recibidos. No obstante, la aplicación de los parámetros indicativos de capacidad económica ha de respetar los siguientes límites: nunca puede suponer que se rebase el límite del coste global del servicio; su aplicación no ha de ser arbitraria, en tanto que carente de fundamento racional; basta con que se trate de criterios de capacidad económica válidos (no necesariamente los óptimos a tal fin); y, por último, aunque expresado en términos poco claros, la cuota resultante ha de respetar cierta proporción en relación con el resto de cuotas exigidas.

Vigesimosexta.- La aplicación del principio de equivalencia de beneficio a la cuantificación de los tributos que se exigen por el aprovechamiento del dominio público no tiene, en contra de lo que han sugerido algunos autores, efectos confiscatorios. En efecto, este principio persigue el legítimo objetivo de que el usuario que se lucra con el uso del demanio contribuya en función del provecho que ha obtenido por el uso de unos bienes que no le pertenecen, sino que son de toda la comunidad.

Vigesimoséptima.- Desde un punto de vista jurídico, no es adecuada la utilización de las figuras tributarias de la tasa y la contribución especial, cuantificadas estrictamente en función del principio de equivalencia, para la financiación de la provisión de bienes y servicios públicos esenciales, en tanto que se puede vulnerar el postulado constitucional del Estado social, concretado en la realización efectiva de aquellos derechos fundamentales que dependen de los mencionados bienes y servicios públicos.

Vigesimoctava.- De la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se deduce que el concepto de esencialidad respecto de los servicios públicos es un concepto i) dinámico, puesto que puede variar con el tiempo; ii) relativo, en tanto que depende de las concretas circunstancias en que se sitúa; iii) referido a las necesidades vitales del ser humano para su subsistencia; y iv) también a las necesidades propias de la vida en sociedad. Por otro lado, de la

interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, entendemos que han de reputarse esenciales aquellos i) servicios o recursos reservados al sector público en virtud del art. 128 CE; ii) los servicios públicos fundamentales cuyo nivel mínimo ha de ser asegurado en virtud del art. 158.1 CE que, en la actualidad, se resumen en los servicios públicos de educación, sanidad y «servicios sociales esenciales»; iii) los servicios mínimos que deben prestar todos los municipios conforme al art. 26.1 LBRL; y, por último, iv) los servicios sobre los que no podrán exigirse tasas por disposición del art. 21.1 TRLHL.

Vigesimonovena.- Para una mejor aplicación del criterio de la esencialidad que proponemos, recomendamos el establecimiento de distintos “tramos” en la provisión de bienes públicos (y de un catálogo de servicios y prestaciones públicas), en el sentido de que en el primer tramo, correspondiente a las necesidades esenciales, quedaría limitada la aplicación del principio de equivalencia, en tanto que el resto de tramos, correspondientes a necesidades no esenciales, sí podrían ser financiados a través de tributos estructurados conforme al principio de equivalencia.

Trigésima.- El establecimiento de una tasa para el control del uso de los bienes demaniales, cuantificada conforme al principio de equivalencia, puede suponer una limitación de algún derecho fundamental, en particular de la libertad de circulación, con un marcado sesgo discriminatorio, en tanto que produce un efecto que desincentiva el uso de dichos bienes por parte de las clases más desfavorecidas. Dicho efecto, que hemos denominado como “aristocratización de los bienes públicos”, es contrario a la igualdad real de los ciudadanos (art. 9.2 CE) y a la cláusula del Estado social (art. 1 CE). Así, en tanto que puede constatarse que existen alternativas que cumplen igualmente los objetivos perseguidos por este tipo de tasas, constitucionalmente legítimos, y que estas alternativas, sin embargo, no producen –o al menos lo hacen en menor medida– dicho efecto, se podría llegar a la conclusión de que los referidos tributos resultan inconstitucionales.

Trigésima primera.- El principio de equivalencia no es el principio tributario más acorde con la cláusula del Estado social. En efecto, contradice la progresividad de la imposición, la prioridad por la financiación pública a través

de impuestos y la labor redistributiva de la riqueza encomendada al poder público. Sin embargo, no parece que las objeciones anteriores puedan deparar, por sí mismas, la inconstitucionalidad de un tributo que se funde en el principio de equivalencia.

Trigésima segunda.- El principio de equivalencia se proyecta eminentemente sobre dos figuras tributarias españolas: las tasas y las contribuciones especiales. Asimismo, el principio “quien contamina paga” también se aplica a la cuantificación de determinados impuestos medioambientales. En términos cuantitativos y cualitativos, la importancia de las tasas y contribuciones especiales es notablemente mayor en el ámbito local.

Trigésima tercera.- La divisibilidad del servicio público o actividad administrativa es una condición de posibilidad para la exacción de una tasa, pues, de lo contrario, sería imposible apreciar la singular afectación al sujeto pasivo, así como cuantificar el coste o beneficio equivalente que se vaya a retribuir. Ahora bien, el hecho de que un servicio público o actividad administrativa sea susceptible de división no implica que necesariamente se deba exigir una tasa por él, sino simplemente que existe tal posibilidad.

Trigésima cuarta.- Aunque es cierto que la idea de la distinción entre servicios divisibles e indivisibles se encuentra detrás de la redacción del art. 21.1 TRLHL, no lo es menos que el último apartado persigue una finalidad distinta, relacionada con la no exigencia de tasa en aquellos servicios que se consideren esenciales. Asimismo, el carácter indivisible que se predica de este listado puede ser, y en los hechos lo es, orillado mediante la creación de tasas cuyo hecho imponible recoja elementos temporales o geográficos que den pie a la concurrencia de la afectación particular del sujeto pasivo, indispensable para la exigencia de una tasa. En definitiva, el criterio de la divisibilidad no es definitivo para decidir si un servicio público ha de financiarse mediante impuestos o tasas.

Trigésima quinta.- La aplicación del criterio de la coactividad, como correlato del principio de autoimposición, resulta muy adecuada para discernir qué prestaciones patrimoniales están sujetas a la reserva de ley, de conformidad con lo establecido en el art. 31.3 CE. No obstante, la coactividad es una

característica externa, en muchas ocasiones relacionada con aspectos meramente fácticos, que no agota el contenido de la figura del tributo.

Trigésima sexta.- A fin de establecer la existencia de un monopolio de hecho en la provisión de un servicio público, que conlleva necesariamente su carácter coactivo, entendemos que, lejos de recurrir a un criterio meramente administrativo, resulta adecuado remitirse al concepto de «*mercado relevante*» que existe en el derecho de la competencia.

Trigésima séptima.- La distinción entre la potestad tarifaria y tributaria, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (y la más reciente del Tribunal Supremo), se ha de entender superada. Esto es, la particular forma en la que se gestionen los servicios públicos no debe tener consecuencias en el ámbito tributario, toda vez que la situación del sujeto pasivo permanece invariada tanto en el caso de que le sea exigida una prestación pecuniaria mediata o inmediatamente por la Administración. No obstante, la confusa modificación del art. 2 LGT ha motivado que parte de la doctrina defienda la pervivencia de la referida distinción.

Trigésima octava.- En los casos de las (excepcionales) prestaciones extraterritoriales de servicios públicos por parte de los entes locales, la lógica del principio de equivalencia conduce a que sea la entidad local que efectivamente ha soportado los gastos la que exija y reciba el producto de la tasa correspondiente.

Trigésima novena.- En cuanto al valor de los listados de actividades y servicios del art. 20 TRLHL, se trata de un precepto con carácter meramente ilustrativo, que presenta, por tanto, un *numerus apertus* de supuestos posibles. Esto supone que podrá exigirse tasas por actividades administrativas o servicios públicos distintos de los recogidos en el listado. A su vez, esto también significa que no todas las prestaciones pecuniarias exigidas por los servicios contenidos en ese elenco han de ser calificadas automáticamente como tasas, sino que habrá que apreciar, en cada caso, si se dan los requisitos necesarios para que se produzca el hecho imponible.

Cuadragésima.- Una de las consecuencias más evidentes del principio de equivalencia sobre el hecho imponible de las tasas reside en la necesidad de que el servicio público o actividad administrativa de que se trate sea prestado efectivamente por la entidad local impositora, lo que ha sido denominado como principio de subsidiariedad de la tasa respecto del servicio.

Cuadragésima primera.- Durante años, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo se han confundido la prestación efectiva del servicio y la consecución de las pretensiones del sujeto pasivo. Esto es, tanto en la concesión como en la denegación de una licencia se empeñan medios materiales y personales, cuyo coste se pretende cargar sobre aquel individuo que va a resultar particularmente afectado por los mismos. De ahí que, a la luz del principio de equivalencia, no sea adecuado anudar la realización del hecho imponible al resultado positivo (de concesión) de la licencia, sino que lo que se ha de constatar es si se han puesto en marcha efectivamente los procedimientos administrativos conducentes a la resolución de la petición del sujeto pasivo.

Cuadragésima segunda.- En los casos en los que existe silencio administrativo, entendemos que el propio silencio es la constatación de que la Administración no ha llevado a cabo la tarea que le correspondía, por lo que resultaría paradójico que pretendiera cargar sobre el sujeto pasivo los gastos de una actividad que formalmente no ha realizado. Por más que pueda ser cierto que ha incurrido en ciertos gastos relacionados con la solicitud del interesado, no se ha producido una actividad administrativa que afecte particularmente al sujeto pasivo y que, por tanto, pueda dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria, con lo que, sin resolución expresa, no cabe que se produzca el hecho imponible de la correspondiente tasa.

Cuadragésima tercera.- En los supuestos de pérdida de validez de los actos administrativos, las consecuencias tributarias dependerán de los efectos de la pérdida de validez de dichos actos. Así, tratándose de supuestos de nulidad con eficacia “*ex tunc*”, el resultado debería ser el de la devolución de las cantidades satisfechas, toda vez que la nulidad del acto supone la no producción del hecho imponible. Por el contrario, en aquellos casos, en los que el acto administrativo pierde validez con efectos “*ex nunc*” la consecuencia ha

de ser bien distinta. En efecto, en estos casos el hecho de que el acto administrativo pierda su validez con posterioridad a su producción, no ha de tener consecuencias en el ámbito tributario, en tanto que el hecho imponible permanece incólume.

Cuadragésima cuarta.- El artículo 24 TRLHL establece la equivalencia de coste como una regla que supone un límite máximo para la recaudación global de las tasas. Por tanto, dicho precepto no contiene una obligación de autofinanciación de los servicios públicos sino simplemente un límite cuantitativo.

Cuadragésima quinta.- La opción del legislador por el límite del coste de servicio «en su conjunto» desnaturaliza el sentido del principio de equivalencia, ya que lo acerca al denostado principio de equivalencia general. Asimismo, el hecho de que se atienda al coste total del servicio ha supuesto una relativización del requisito de la afectación particular del sujeto pasivo en dos sentidos: se ha posibilitado que las entidades locales exijan tasas por servicios, como la recogida de residuos urbanos, cuya individualización es muy difícil; y, a su vez, se hace innecesaria la acreditación del uso efectivo por parte del sujeto pasivo, de suerte que basta con que el servicio se preste y con que el contribuyente se beneficie *potencialmente* de él.

Cuadragésima sexta.- La inclusión del beneficio industrial en el coste de las tasas por prestación de servicios públicos y realización de actividades administrativas no contradice el principio de equivalencia de costes sino que, más bien al contrario, entronca con la propia lógica retributiva del mismo. Esto es, toda vez que el beneficio del concesionario se integra como un coste más de la gestión del servicio, es lógico que se incluya en la cuota tributaria de la tasa correspondiente.

Cuadragésima séptima.- El informe técnico-económico cumple una doble función de garantía: por un lado, permite que se pueda comprobar si efectivamente se está respetando la regla de la equivalencia de coste que impone la Ley de Haciendas Locales; y, al mismo tiempo, la manifestación de los métodos utilizados para el cálculo de las cuantías, otorga al contribuyente la posibilidad de defenderse frente a un hipotético cálculo arbitrario operado por la Administración.

Cuadragésima octava.- Las divergencias entre la previsión de recaudación contenida en el informe técnico-económico y la efectivamente obtenida no han de tener, *per se*, consecuencias jurídicas. Ahora bien, la existencia de una importante diferencia entre lo previsto y lo realmente recaudado ha de considerarse como una presunción, *iuris tantum*, de que los cálculos contenidos en el informe técnico-económico eran equivocados, cuestión que, en su caso, podría llevar a la anulación de la tasa correspondiente. En consecuencia, corresponderá a la entidad local impositora acreditar que la divergencia resultante se encuentra dentro de los márgenes de error aceptables para las estimaciones económicas o, en su caso, que la diferencia obedece a circunstancias sobrevenidas de imposible previsión.

Cuadragésima novena.- La definición del hecho imponible de las tasas por el aprovechamiento especial o uso privativo del dominio público contiene una necesaria remisión al derecho administrativo. En todo caso, existe una característica común que se resumen en una situación ventajosa, cuantificable económicamente, respecto del resto de ciudadanos. En ese sentido, la exacción de estos tributos se funda en el principio de equivalencia de beneficio.

Quincuagésima.- La exigencia de tasas a las empresas comercializadoras de servicios, no titulares de las redes, resulta justificada por el principio de equivalencia de beneficio, puesto que parece claro que dichas empresas llevan a cabo un uso del dominio público que les reporta un beneficio especial. Es cierto que la particular forma de cuantificación de estas tasas puede resultar polémica. Con todo, la relación entre la utilidad obtenida por dichas empresas y el volumen de facturación de las mismas no es irracional ni arbitraria.

Quincuagésima primera.- La interpretación de los conceptos jurídicos de uso privativo y aprovechamiento especial del dominio público, así como el criterio de unidad del ordenamiento jurídico, conducen a entender que la ocupación ilegítima del dominio público no cumple el aspecto material del hecho imponible de las tasas y, por tanto, no cabe su exacción en estos casos.

Quincuagésima segunda.- En las tasas por aprovechamiento especial y uso privativo del dominio público se persigue retribuir, en aplicación del principio de equivalencia de beneficio individual, el particular provecho obtenido gracias al uso u ocupación de los bienes demaniales. Tal provecho ha de ser necesariamente superior al que se obtiene en virtud del uso común general del

demanio. En cuanto al cálculo de la utilidad obtenida, lo más relevante, a los efectos de que el principio de equivalencia de beneficio sea una auténtica garantía para el sujeto pasivo, reside en una explícita, correcta –desde el punto de vista de la ciencia económica– y razonable justificación de la estimación del provecho correspondiente a la utilización del dominio público.

Quincuagésima tercera.- La lógica subyacente a los métodos especiales para el cálculo de la cuantía de las tasas por ocupación del dominio público es también el principio de equivalencia de beneficio. No obstante, las particulares circunstancias que se dan cita en los procedimientos de licitación y en la ocupación del dominio público por parte de las empresas suministradoras de servicios justifican la excepcionalidad de los métodos utilizados.

Quincuagésima cuarta.- En origen, existían dos clases diferenciadas de contribuciones especiales: las que se exigían por el aumento del valor inmobiliario; y las que pretendían la repartición de costes de una obra pública entre los sujetos especialmente beneficiados por la misma. Esta bipartición tenía su correlato en la cuantificación de los tributos, de suerte que en el primer caso se atendía al beneficio obtenido (principio de equivalencia de beneficio) y en el segundo al coste ocasionado (principio de equivalencia de coste).

Quincuagésima quinta.- La desaparición del caciquismo local, que estuvo en el origen de las contribuciones especiales; el desarrollo del actual sistema tributario local (basado en el gravamen de la propiedad inmobiliaria); y la ineficiente aplicación y escasa potencia recaudatoria de las contribuciones especiales indican la posible obsolescencia del tributo. En consecuencia, el legislador ha de revisar su actual configuración.

Quincuagésima sexta.- En la actualidad, se ha producido una unificación del hecho imponible, de suerte que la revalorización de los bienes inmobiliarios es una de las posibles manifestaciones del beneficio del sujeto pasivo. Dicho beneficio ha de ser concreto y tangible, así como actual y efectivo, de suerte que pueda ser considerado una manifestación de capacidad económica. Puede referirse tanto a fincas edificables como no edificables.

Quincuagésima séptima.- De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se presume, *iuris tantum*, la existencia de un beneficio particular por la mera ejecución de ciertas infraestructuras. Sin embargo, sostenemos que la exacción del tributo solo podrá tener lugar cuando se trate de obras públicas

que supongan una mejora de las infraestructuras, lo que excluye, por tanto, las obras de reparación o mero mantenimiento.

Quincuagésima octava.- Existe una notable similitud entre las contribuciones especiales y las cuotas de urbanización, ya que tanto unas como otras se fundan en el principio de equivalencia. No obstante, se distinguen por los procedimientos para su imposición, por la forma de cuantificación (aunque no necesariamente) y por el momento y el contexto en el que se exigen. Así, las obras de nueva urbanización se financian mediante cuotas de urbanización, mientras que las que se produzcan en un momento posterior podrán ser financiadas por contribuciones especiales.

Quincuagésima novena.- Entendemos que el incumplimiento por parte del sujeto activo de la obligación de afectación de destino de lo recaudado en virtud de contribuciones especiales no ha de suponer la ilegalidad de las cuotas exigidas y su correspondiente devolución, puesto que la afectación de ingresos no es un elemento constitutivo del hecho imponible, ni de ningún otro elemento del tributo, sino ajeno a él. Por el contrario, sostenemos que el incumplimiento de esta obligación legal de afectación ha de limitarse al ámbito del derecho presupuestario al que ontológicamente pertenece.

Sexagésima.- En aplicación del principio de equivalencia de beneficio, serán sujetos pasivos de las contribuciones especiales, todos aquellos que obtengan un provecho particular como consecuencia de una determinada actividad pública. En consecuencia, procederá la devolución de las cantidades satisfechas a aquellos sujetos que adelantaron el pago pero que, finalmente, no se vieron beneficiados por la actividad pública en cuestión.

Sexagésima primera.- Contrariamente a lo que ocurría en su origen, en la actualidad la exigencia de contribuciones especiales es potestativa. Hipotéticamente, podría plantearse una vulneración del principio de igualdad en el caso de que se exigieran contribuciones especiales en supuestos en los que, anteriormente, no se habían impuesto. Dicha vulneración implicaría la existencia de situaciones homogéneas, lo que es ciertamente improbable, así como la inexistencia de un fin constitucional (como puede ser, entre muchos otros, el reequilibrio territorial) que justificara la diferencia de trato.

Sexagésima segunda.- A la hora de establecer el porcentaje del gasto total de la obra pública que habrá de ser sufragado mediante contribuciones

especiales, la entidad local, respetando en todo caso el límite máximo del 90%, habrá de llevar a cabo una ponderación entre la satisfacción del interés público y los intereses privados, de suerte que el porcentaje será menor cuanto mayor sea el cumplimiento del primero.

Sexagésima tercera.- La cuantificación de las contribuciones especiales contiene dos momentos diferenciados en los que se aplican dos manifestaciones distintas del principio de equivalencia. En el primer momento, en el que se establece la mal llamada base imponible del tributo, el principio relevante es el de equivalencia de grupo, puesto que se pretende que un colectivo de personas sufrague una parte del coste de una determinada actividad pública. En el segundo momento, en el que se especifica la cuota a satisfacer por cada sujeto pasivo, lo que se busca es que exista una correlación individual entre la cuota y el beneficio del sujeto pasivo. El hecho de que se trate de una correlación y no de una razón de igualdad es lo que nos lleva a sostener que nos encontramos ante un sentido impropio –o muy amplio, si se prefiere– del principio de equivalencia de beneficio individual.

Sexagésima cuarta -. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha permitido la revisión de los criterios de reparto a fin de evitar situaciones “inequitativas”. Sin embargo, y en contradicción con este propósito de lograr una carga tributaria “justa”, ha impedido la utilización de criterios distintos de los expresamente recogidos en la Ley de Haciendas Locales. Asimismo, existen dudas de peso sobre la adecuación, e incluso constitucionalidad, de las reglas especiales que rigen para la distribución de las cuotas en determinados supuestos.

Sexagésima quinta -. La no traslación de la carga tributaria de los sujetos pasivos exentos al resto de obligados tributarios, que se dispone respecto de las contribuciones especiales, supone una aplicación inusualmente estricta, y ciertamente elogiable, del principio de equivalencia de beneficio individual.

Bibliografía

ABENDROTH, W.; FORSTHOFF, E.; y DOEHRING, K., *El Estado social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.

AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E., “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE”, en Albiñana García-Quintana, C.; González García, E.; Ramallo Massanet, J.; Lejeune Valcárcel, E.; y Yábar Sterling, A. (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007.

- “Artículo 31”, en Casas Baamonde, M.E. y Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, M. (dirs.), *Comentarios a la Constitución Española*, Fundación Wolters Kluwer España, Madrid, 2008.

AGULLÓ, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 36, octubre/diciembre 1982, págs. 555-562.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Los proyectos de reforma de las haciendas municipales españolas de 1910 y 1918”, *Hacienda Pública Española*, nº 87, 1984, págs. 471-481.

ALBRECHT, E. y KÜCHENHOFF, B., *Staatsrecht*, Erich Schmidt, Berlín, 2008.

ALEXY, R., *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1993.

- *El concepto y la validez del derecho*, Gedisa, Barcelona, 1994.
- *El concepto y la naturaleza del derecho*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

ALLAN, C.M., *La teoría de la tributación*, Alianza, Madrid, 1974.

ALONSO GARCÍA, E., *La interpretación de la Constitución*, CEC, Madrid, 1984.

ALONSO MADRIGAL, F.J., “La viabilidad política de la renta básica: la renta básica y la «asignación equitativa de los recursos públicos» del art. 31.2 de la CE”, Ponencia en el IX Simposio de la Renta Básica, Bilbao, 20-21 noviembre 2009, accesible en <http://www.nodo50.org/redrentabasica/textos/index.php?x=843>

ALONSO SOTO, R., “Derecho de la competencia”, en Menéndez, A. (dir.) *et alia*, *Lecciones de Derecho Mercantil*, Thomson-Civitas, Madrid, 2003.

ÁLVAREZ GARCÍA, S., “La ética en la doctrina de la Hacienda Pública”, en Álvarez García, S. y Herrera Molina, P.M., *Ética fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Nº 10/04, Madrid, 2004.

ÁLVAREZ RENDUELES, J.R., “Antonio Flores de Lemus y la Comisión extraparlamentaria para la transformación del impuesto de consumos”, *Hacienda Pública Española*, nº 42-43, 1976, págs. 213-228.

ANÍBARRO PÉREZ, S., “Problemas actuales de la financiación de los servicios públicos”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 138, abril-junio 2008, págs. 323-341.

APARICIO PÉREZ, A., “Tasas versus precios públicos (en el Ordenamiento jurídico estatal)”, en Abad Fernández, M. *et alii*, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991.

ARAGÓN REYES, M., “Artículo 1”, en Casas Baamonde, M.E. y Rodríguez-Piñero y Bravo-Ferrer, M. (dirs.), *Comentarios a la Constitución Española*, Fundación Wolters Kluwer España, Madrid, 2008.

ARAGONÉS BELTRÁN, E., (coord.), *Ley comentada de las Haciendas Locales. Concordada, jurisprudencia, consultas tributarias y doctrina*, Ediciones Deusto, Barcelona, 2004.

- “Las repercusiones tributarias de la Directiva de servicios en el ámbito local”, *Cuadernos de derecho local*, nº 23, 2010, págs. 29-60.
- “Principio de suficiencia financiera: tasas locales”, *Cuadernos de derecho local*, nº 25, 2011, págs. 26-56.

ARIÑO ORTIZ, G., *Las tarifas de los servicios públicos. Poder tarifario, poder de tasación y control judicial*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1976.

ARISTÓTELES, *Ética Nicomáquea*, Biblioteca Clásica Gredos, RBA, Barcelona, 2007.

ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.M., *Comentarios al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo)*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2005.

ARRAZOLA, M.; HEVIA, J.; MAULEÓN, I. y SÁNCHEZ, R., “La economía sumergida en España”, en *Dos ensayos de actualidad sobre la economía española*, Fundación de las Cajas de Ahorro, Madrid, 2011.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, Madrid, 1991.

- *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw Hill, Madrid, 1999.
- *El mínimo existencial*, Trabajo presentado al Concurso para la provisión de una plaza de Catedrático de Universidad en el Área de Conocimiento de Derecho Financiero y Tributario convocado por la Universidad de Castilla-La Mancha, inédito, abril de 2000.
- “El Impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en el marco de la financiación autonómica”, *Revista Justicia Administrativa*, nº 13, octubre 2001, págs. 27-46.

AVI-JONAH, R.S., *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, Nueva York, 2007.

- “Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, no. 4, 2007, págs. 130-138.

BACIGALUPO SAGGESE, S., *Ganancias ilícitas y derecho penal*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2002.

BÁEZ MORENO, A., “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 144, 2009, págs. 953-969.

BÁEZ MORENO, A. y RUIZ ALMENDRAL, V., “La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 268, mayo 2007, págs. 13-41.

BARQUERO ESTEVAN, J.M., *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 2002.

BAYÓN, J.C., “Justicia y eficiencia”, en Díaz, E. y Colomer, J.L. (eds.), *Estado, justicia, derechos*, Alianza, Madrid, 2002.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J., “Notas para la construcción de un Derecho de los gastos públicos”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 2, 1979, págs. 65-80.

BEHLERT, C., *Staffelung von Leistungsentgelten der Verwaltung nach dem Einkommen der Nutzer. Ein Beitrag zur Formenstrenge im Abgabenrecht*, Duncker & Humblot, Berlín, 2002.

BERNAL PULIDO, C., *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005.

BIRD, R. M. y TSIPOPOULOS, T., "User charges for Public Services: Potentials and Problems", *Canadian Tax Journal*, vol. 45, nº 1, 1997, págs. 25-86.

BIRD, R. M. y VAILLANCOURT, F. (eds.), *Perspectives on Fiscal Federalism*, World Bank, Washington, 2006.

BIRK, D., *Steuerrecht*, C. F. Müller, Heidelberg, undécima edición, 2008.

BIRK, D. y ECKHOFF, R., "Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive", en Sacksofsky, U. y Wieland, J. (eds.), *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2000.

BLANCH NOUGUÉS, J.M., "Reflexiones en torno al interés jurídico del tributo y del derecho fiscal romano", en Fernández de Buján, A.; Gerez Kraemer, G.; y Malavé Osuna, B. (eds.), *Hacia un Derecho Administrativo y Fiscal Romano*, Dykinson, Madrid, 2011.

BLANKART, C.B., *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, Vahlen, séptima edición, Múnich, 2008.

BLASCO DELGADO, C. y MATA SIERRA, T., "Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el derecho tributario vigente", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 148, 2010, págs. 947-992.

BOKOBO MOICHE, S., *Gravámenes e incentivos fiscales medioambientales*, Civitas, Madrid, 2000.

BOWLER-SMITH, M. y OSTIK, H., "Towards a Classification of the Central London Congestion Charge as a Tax", *British Tax Review*, nº 4, 2011, págs. 487-508.

BUCHHOLZ, W. y PETERS, W., "Justifying the Lindahl solution as an outcome of fair cooperation", CESifo Working Paper nº 1536, Category 1: Public Finance, Septiembre 2005, disponible en www.CESifo-group.de.

CALONGE, S. y MANRESA, A., "La incidencia impositiva y la redistribución de la renta en España: un análisis empírico", *Papeles de Economía Española*, nº 88, 2001, págs. 216-229.

CALVO ORTEGA, R., "Medio siglo de Hacienda municipal: del Estatuto al Proyecto de 1974", *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975, págs. 141-161.

- "Principios tributarios y reforma de la Hacienda municipal", en Calvo Ortega, R. (dir.), *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

- “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, en Becker, F.; Cazorla, L.M.; y Martínez-Simancas, J. (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- *Curso de Derecho Financiero I. Parte General*, 14ª edición, Civitas, Madrid, 2010.
- *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*, Civitas, Cizur Menor, 2012.

CALVO VÉRGEZ, J., “Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental”, en Becker, F.; Cazorla, L.M.; y Martínez-Simancas (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

CANARIS, C.-W., *Función, estructura y falsación de las teorías jurídicas*, Civitas, Madrid, 1995.

CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 34, 1982, págs. 185-236.

CASTELLS, A., *Hacienda autonómica. Una perspectiva de federalismo fiscal*, Ariel, Barcelona, 1988.

CATALÁN SENDER, J., “La cuantificación de las tasas locales en la jurisprudencia: parámetros para su cuantificación y principio de capacidad económica”, *Revista de Hacienda Local*, vol. 29, nº 86, 1999, págs. 525-549.

CAZORLA PRIETO, L.M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson/Aranzadi, novena edición, Madrid, 2008.

- “Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental”, en Becker, F., Cazorla, L.M., Martínez-Simancas, J. (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

CELAYA, G., *Cantos iberos*, Ediciones Turner, Madrid, 1975.

CHECA GONZÁLEZ, C., *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, nº 20 extraordinario (Estudios de derecho financiero y tributario: homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche Domingo), 1996, págs. 73-98.

- “Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, nº 2/2004, págs. 39-47.
- “La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental”, en Becker, F.; Cazorla, L.M.; y Martínez-Simancas, J. (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. I, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

CICERÓN, *Las leyes*, Gredos, Madrid, 2009.

CLAVERO ARÉVALO, M. F., “La inalienabilidad del dominio público”, *Revista de Administración Pública*, nº 25, 1958, págs. 11-84.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Las contribuciones especiales”, en Ferreiro Lapatza, J.J. (dir.), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona/Marcial Pons, Madrid, 1993.

COLLADO YURRITA, M.A., *Los no residentes sin establecimiento permanente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1995.

COLM, G., *Ensayos sobre hacienda pública y política fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

COMÍN, F., *Historia de la Hacienda Pública, II. España (1808-1995)*, Crítica, Barcelona, 1996.

CORS MEYA, F.J., “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 51, 1986, págs. 325-340.

DÍAZ, E., *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Taurus, novena edición, Madrid, 1998.

DÍEZ MORENO, F., “El presupuesto como instrumento de la redistribución social”, en AA. VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.

DÍEZ SASTRE, S., *El precedente administrativo. Fundamentos y eficacia vinculante*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

DODGE, J.M., “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”, *Tax Law Review*, N.Y.U., vol. 58, no. 4, 2005, págs. 399-461.

DOMINGO SOLANS, E., “La reforma de la Hacienda Municipal por Flores de Lemus”, *Hacienda Pública Española*, nº 42-43, 1976, págs. 229-264.

DUFF, D.G., “Benefit taxes and user fees in theory and practice”, *University of Toronto Law Journal*, Vol. LIV, nº 4, 2004, págs. 391-447.

ENTRENA PALOMERO, C., “Tasa de licencia de apertura otorgada por silencio positivo”, *Crónica Tributaria*, nº 28, 1979, págs. 314 y 315.

FABRA, A. y SÁNCHEZ, V.M., “Política de medio ambiente”, en Sánchez, V.M. (dir.), *Derecho de la Unión Europea*, Huygens, Barcelona, 2010.

FALCÓN Y TELLA, R., “La finalidad financiera en la gestión del patrimonio”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 35, 1982, págs. 349-398.

- “¿Tasas o tarifas?: la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 7, 2011, págs. 7-13.
- “El concepto de tributo “desde la perspectiva constitucional y la supresión del párrafo segundo del art. 2.2.a) LGT”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº11/2011, págs. 7-12.

FEDELE, A., “Art. 23” en SIERVO, U. y FEDELE, A., *Rapporti Civili Art. 22-23, Commentario della Costituzione a cura di Giuseppe Branca*, Nicola Zanichelli Editore y Soc. Ed. Del Foro Italiano, Bologna y Roma, 1978.

FERNÁNDEZ GARCÍA, M. Y., “El concepto jurídico indeterminado de «servicio esencial» en la Constitución española”, *Revista de Administración Pública*, nº 170, 2006, págs. 325-338.

FERNÁNDEZ MARÍN, F., “Perfiles jurisprudenciales del beneficio en la contribución especial”, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, nº 1, 2001, págs. 125-148.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., “Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT”, *Tributos Locales*, núm. 52, junio 2005, págs. 11-31

- “Las contribuciones especiales en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales”, en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Instituto de Estudios Fiscales/Lex Nova, Valladolid, 2005.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., “La tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19, quincena 15-29 octubre 2004, Tomo 3, pág. 3125-3140.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho Financiero y Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

- “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, 1998, págs. 549-558.

FORSTHOFF, E., "Concepto y esencia del Estado social de Derecho", en ABENDROTH, W.; FORSTHOFF, E.; y DOEHRING, K., *El Estado social*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1986.

FRANK, R.H., *Microeconomía y conducta*, McGraw-Hill, Madrid, 1992.

FUENTES QUINTANA, E., "La ideología de la reforma tributaria silenciosa", *Hacienda Pública Española*, nº42-43, 1976, págs. 105-144.

- *Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición*, Rufino García Blanco, Madrid, 1987.
- *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Crítica, Barcelona, 1990.

GAJA MOLIST, E., *Ordenación de las contribuciones especiales*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1974.

GALÁN RUIZ, J. y SÁNCHEZ GARCÍA, L., "Las contribuciones especiales", en Herrera Molina, P. (dir.), *Tributos Locales y Autonómicos*, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

GALLEGO LÓPEZ, J.B., "Acerca de la naturaleza tributaria de las cuotas de urbanización derivadas de la ejecución del planeamiento urbanístico", *Crónica Tributaria*, nº127, 2008, págs. 59-86.

GARCÍA AÑOVEROS, J. (dir.), *Las Haciendas Locales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1969.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., "Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", *Revista de Administración Pública*, nº 12, 1953.

- "La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)", *Revista de Administración Pública*, nº 38, 1962, págs. 159-205.
- *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, tercera edición, Madrid, 1994.

GARCÍA GARCÍA, C. y COMÍN COMÍN, F., "Reforma liberal, centralismo y Haciendas municipales en el siglo XIX", *Hacienda Pública Española*, nº 133, 1995, págs. 81-106.

GARCÍA GUITIÁN, E., "El discurso liberal: democracia y representación", en Del Águila, R., Vallespín, F. et alía, *La democracia en sus textos*, Alianza, Madrid, 1998.

GARCÍA NOVOA, C., “La Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre y su influencia sobre la potestad tarifaria”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 36, enero-marzo 1997, págs. 53-76.

GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I., *El proyecto de ley orgánica de huelga de 1993: la huelga en los servicios esenciales como telón de fondo*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, Lecciones 2/1993, 1993.

GARRORENA MORALES, A., *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, 1984.

GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milán, sexta edición actualizada, 1953.

GIL RODRÍGUEZ, I., “Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas”, *Tributos Locales*, nº 50, abril 2005, págs. 13-51.

GIMÉNEZ MONTERO, A., *Federalismo fiscal. Teoría y práctica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I., “Tasas locales. El informe técnico económico: algunos aspectos jurídico administrativos y de procedimiento”, *Tributos Locales*, nº 100, abril-mayo 2011, págs. 11-29.

GÓMEZ LIGÜERRE, C.; CASADO PÉREZ, V.; y MARÍN GARCÍA, I., “El precio del agua”, *InDret, Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3/2008, julio 2008.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., “La tasa como especie del género tributo”, en Abad Fernández, M. *et alii*, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991.

GONZÁLEZ MADRID, D.A., “De los bienes de propios al principio del beneficio. Las bases tributarias de la Hacienda municipal franquista, 1939-1958”, *Historia del presente*, nº 15, 2010/1 2ª época, págs. 47-63.

GONZÁLEZ ORTIZ, D., “La financiación de la mejora de la calidad turística a través de tributos turísticos: una nueva expresión del principio de equivalencia”, en AA.VV., *La calidad integral del turismo. V Congreso de turismo, universidad y empresa*, Fundació Universitat Jaume I-Empresa, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

GOODSPEED, T., *Principios de federalismo fiscal*, Fundación de Estudios de Economía Aplicada, Madrid, 1991.

GÖRRES, A., EHRINGHAUS, H., y VON WEIZSÄCKER, E.U., *Der Weg zur ökologischen Steuerreform. Das Memorandum des Fördervereins ökologische Steuerreform*, Olzog Verlag, München, 1994.

GUTMANN, D., "Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU", en Kofler, G.; Poiars Maduro, M.; y Pistone, P. (eds.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Ámsterdam, 2011.

HABERMAS, J., "Derechos humanos y soberanía popular. Las versiones liberal y republicana", en Del Águila, R., Vallespín, F. *et alia*, *La democracia en sus textos*, Alianza, Madrid, 1998.

HALLER, H., "Die Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft", *Finanzarchiv*, tomo 21, 1961, págs. 248-260.

- *Die Steuern. Grundlinien eines rationalen systems öffentlicher abgaben*, Mohr, Tubinga, 1981.

HANSJÜRGENS, B., *Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung*, Duncker & Humblot, Berlín, 2001.

HAYEK, F.A., *Los fundamentos de la libertad*, Unidad Editorial, Madrid, 2006.

HERRERA MOLINA, P.M., "¿Existe un principio general de justicia financiera?", en AA.VV., I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología del Derecho financiero y tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Nº 11/02, Madrid, 2002.

- "Los tributos ecológicos como recurso financiero local", en Rodríguez Fernández, J. y Gomar Sánchez, J.I. (coords.), *Hacienda y Finanzas Municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*, UCCI, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- "La irrelevancia jurídica del «Concepto constitucional de tributo»", *Quincena Fiscal*, nº 2, 2004, págs.
- "El principio «quien contamina paga»", en Becker, F., Cazorla, L.M., Martínez-Simancas, J. (dirs.), *Tratado de Tributación Medioambiental*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008, vol. I.

HERRERO ALCALDE, A.; RUIBAL PEREIRA, L. y HERRERA MOLINA, P.M.; "Los servicios públicos fundamentales", en Cayón Galiardo, A. (dir.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Colección de Estudios CES, Madrid, 2006.

HEY, J., "Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer -Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern-", *Steuer und Wirtschaft*, 4/2002, págs. 314-325.

- “Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerechtsordnung”, en TIPKE, K., SEER, R., HEY, J. y ENGLISCH, J. (eds.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Colonia, 2010.

HIERRO, L., “Justicia, igualdad y eficiencia”, *Isonomía*, nº 9, octubre de 1998, págs. 129-171.

- “El concepto de justicia y la teoría de los derechos”, en Díaz, E. y Colomer, J.L. (eds.), *Estado, justicia, derechos*, Alianza, Madrid, 2002.
- *Justicia, igualdad y eficiencia*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

HOBBS, T., *Leviatán o la materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*, Fondo de Cultura Económica, México D. F., 1987.

HOLMES, K., *International Tax Policy and Double Tax Treaties: an Introduction to principles and application*, IBFD, Amsterdam, 2007.

HOLMES, S. y SUNSTEIN, C.R., *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*, W.W. Norton & Co., Nueva York, 1999.

IBÁÑEZ CASADO, J. y PÉREZ CHINARRO, E., *La financiación de las haciendas locales*, Secretariado de Publicaciones e Intercambio Científico de la Universidad de Valladolid, Valladolid, 1996.

IGARTUA SALAVERRÍA, J., “Principio de legalidad, conceptos indeterminados y discrecionalidad administrativa”, *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 92, 1996, págs. 535-554.

JARASS, H.D. y PIEROTH, B., *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar*, décima edición, Verlag C.H. Beck, Múnich, 2009.

JUAN LOZANO, A.M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La colaboración público-privada en la financiación de las infraestructuras y servicios públicos. Una aproximación desde los principios jurídico-financieros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

KANT, I., *Fundamentación para una metafísica de las costumbres*, Alianza, Madrid, 2002.

KAPLOW, L., “An Optimal Tax System”, *Fiscal Studies*, vol. 32, no. 3, 2011, págs. 415-435.

KINCAID, J. (ed.), *Federalism. Historical and Theoretical Foundations of Federalism*, vol. I, Sage Publications, Londres, 2011.

KLUTH, W., "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 93, enero-marzo 1997, págs. 47-62.

LAGO MONTERO, J.M., "Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos", en Abad Fernández, M. *et alii*, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1991.

- "Artículo 6 Concepto", en Lago Montero, J.M., García Frías, M.A., Alfonso Galán, R.M., Guervós Maíllo, M.A., y Gil Rodríguez, I., Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León, Dykison, Madrid, 2005.

LAGO MONTERO, J.M. y GUERVÓS MAÍLLO, M.A., *Tasas locales: cuantía*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

LASARTE, J.; RAMÍREZ, S. y AGUALLO, A., *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1991)*, Tecnos, Madrid, 1990.

LAVILLA ALSINA, L., "La Justicia como valor Constitucional", *Arbor*, CLXXV, 691, julio 2003, págs. 1043-1057.

LEACH ALBERT, F., *Las contribuciones especiales en la esfera local. Estudio Jurídico y Financiero de la Institución en el Derecho español y comparado*, Editorial Ochoa, Logroño, 1960.

LLAMAS LABELLA, M.A., *Las contribuciones especiales*, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, Zaragoza, 1973.

LLISET BORRELL, F., "Las cuotas de urbanización", *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 46, 1976, págs. 47-65.

LOZANO SERRANO, C., "La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones", *Crónica Tributaria*, nº 43, 1982, págs. 289-297.

- "Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 97, 1998, págs. 25-52.
- "Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales pública de los Ingresos por Prestación de Servicios", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 116, octubre-diciembre 2002, págs. 625-626.
- "La capacidad económica en las tasas", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 153, enero-marzo 2012, págs. 49-122.

LUCAS VERDÚ, P., *Estado Liberal de Derecho y Estado Social de Derecho*, Acta Salmanticensia, Serie de Derecho, Tomo II, núm. 3, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1955.

MAGADÁN DÍAZ, M., "Imposición verde y financiación autonómica. Evolución y estructura territorial", *Economía Industrial*, nº 371, 2009, págs. 155-167.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., "Contribuciones especiales", en Marín-Barnuevo Fabo, D. (coord.), *Los tributos locales*, segunda edición, Civitas/Thomson, Cizur Menor, 2010, págs. 919-975.

MARTÍN CANO, R.A., "Régimen Jurídico de las Contribuciones Especiales", *Tributos Locales*, nº 101, junio-julio 2011, págs. 101-142.

MARTÍN DELGADO, J.M., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Hacienda Pública Española*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, nº 60, 1979, págs. 61-93.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., *Tasas y precios públicos en el derecho español*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1995.

- "Las contribuciones especiales locales", *Tributos Locales*, nº 96, septiembre-octubre 2010, págs. 125-132.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., "Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 106, 2000, págs. 181-212.

MARTÍN QUERALT, J., "Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución", *Palau 14 Revista valenciana de hacienda pública*, núm. 4, 1988, págs. 1-28.

MARTÍN QUERALT, J., "Tasas y precios públicos", *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 57, 1989, págs. 305-332.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 19ª edición, 2008.

- *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 23ª edición, 2012.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. y GARCÍA DE LA MORA, L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Iustel, séptima edición, Madrid, 2010.

MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C., "La financiación de los servicios públicos mediante tasas: el ejemplo de la tasa de basuras", *Tributos Locales*, nº 94, abril-mayo 2010, págs. 65-82.

- “La tasa de basuras o el problema de la financiación de los servicios públicos”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 14, 2010, págs. 52-59.
- “La conflictiva aplicación del principio de equivalencia en los tributos ecológicos: la posible “aristocratización” de los bienes públicos”, en Fernández Pavés, M.J. (coord.), *La función tributaria local*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012, págs. 673-697.

MAZZOLLA, U., “The formation of Prices of Public Goods”, en Musgrave, R.A. y Peacock, A.T. (eds.), *Classics in the theory of public finance*, Macmillan, Nueva York, 1967.

MEDINA GUERRERO, M., “La garantía constitucional de la suficiencia financiera en las entidades locales”, *Cuadernos de derecho local*, nº 1, 2003, págs. 38-57.

MENÉNDEZ, A.J., *Justifying Taxes. Some elements for a General Theory of Democratic Tax Law*, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht, 2001.

MENÉNDEZ MORENO, A., “Reflexiones en torno al presupuesto de hecho de los impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 137, 2008, págs. 21-65.

- (dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, Lex Nova, Valladolid, 11ª edición, 2010.

MERINO JARA, I., “Contribuciones especiales”, en Calvo Ortega, R. (dir.), *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

- *Contribuciones especiales*, Aranzadi, Cizur Menor, 2002.
- “Contribuciones especiales autonómicas”, *Impuestos*, nº 23-24, Diciembre 2003, Año XIX, págs. 1080-1096.

MOLERO GARCÍA, J.C., *Gasto Público y Federalismo Fiscal en España. Período 1984-1998*, Consejo Económico y Social, Madrid, 2002.

MORA RODRÍGUEZ, F., “Una aproximación al estudio de la Protección Civil como política pública”, *Revista de Documentación*, Ministerio de Justicia e Interior, nº 9, mayo-agosto 1995, págs. 33-62.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “Una perspectiva constitucional de los derechos y garantías de los contribuyentes (principios constitucionales y conexión con el art. 3.1 LGT)”, en Serrano Antón, F. (dir.), *El estado actual de los Derechos y de las Garantías de los contribuyentes en las Haciendas Locales*, Civitas, Madrid, 2007.

MORENO GONZÁLEZ, S., “La tasa por el servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio: aspectos conflictivos”, *Tributos Locales*, nº 83, 2008, págs. 39-66.

MORENO SEIJAS, J.M., *El principio del beneficio de la imposición: teoría y aplicación actual*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.

MULLER, S., “International organizations and their officials: to tax or not to tax?”, *Leiden Journal of International Law*, vol. 6, nº 1, abril 1993, págs. 47-72.

MUÑOZ MERINO, A. M., “Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local”, *Tributos Locales*, nº 16, marzo 2002, págs. 47-82.

MURPHY, L. y NAGEL, T., *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford University Press, Nueva York, 2002.

MUSGRAVE, R.A., *Teoría de la Hacienda pública*, Aguilar, Madrid, 1969.

- “Una breve historia de la doctrina fiscal”, *Hacienda Pública Española*, nº 115-2/1990, 1990, págs. 299-334.

NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edición, Madrid, 1994.

OATES, W. E., *Federalismo fiscal*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1977.

OLSON, M., “The Principle of «Fiscal Equivalence»: the Division of Responsibilities among Different Levels of Government”, *The American Economic Association Review*, vol. 59, nº 2, Papers and Proceedings of the Eighty-first Annual Meeting of the American Economic Association, 1969, págs. 479-487.

ORTEGA MALDONADO, J. A., *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*, Inv. Jurídica nº 1/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

ORTIZ CALLE, E., “Límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 234, 2004, págs. 59-72.

- “La tasa por ocupación del dominio público por parte de empresas explotadoras de servicios de suministros: problemas actuales”, *Tributos Locales*, nº 78, marzo 2008, págs. 85-104.
- “La aplicación del principio de capacidad económica a las tasas locales”, *Anuario de Derecho Municipal 2011*, nº 5, 2012, págs. 207-240.

OVEJERO, F., *Mercado, ética y economía*, ICARIA/FUHEM, Barcelona, 1994.

PAGÈS I GALTÉS, J., *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*, Escola d'Administració Pública de Catalunya y Marcial Pons, Madrid, 1999.

- “Las tarifas de los servicios prestados en régimen de derecho público: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, vol. 49, nº 252, 1999, págs. 359-408.
- “El concepto de tarifa en la LGT de 2003: Aspectos dogmáticos y positivos”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 126, abril-junio 2005, págs. 325-355.
- “El régimen jurídico público del servicio como criterio delimitador de las tasas tras la Ley de Economía Sostenible de 2011”, *Tributos Locales*, nº 100, abril-mayo 2011, págs. 67-104.

PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976.

- “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en AA.VV., *La hacienda pública en la Constitución española*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.
- “«Precios públicos»: Una nueva figura de ingresos públicos en el Derecho Tributario español”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 111, julio-septiembre 2001, págs. 445-460.
- “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 124, octubre-diciembre 2004, págs. 767-783.
- “El principio «quien contamina paga» y el principio de capacidad económica”, en Taveira Tôrres, H. (coord.), *Direito tributário ambiental*, Malheiro Editores, São Paulo, 2005.

PAREJO ALFONSO, L., *Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Civitas, Madrid, 1983.

PASTOR, S., *Sistema jurídico y economía. Una introducción al análisis económico del Derecho*, Tecnos, Madrid, 1989.

PAZ-ARES, C., “La economía política como jurisprudencia racional (Aproximación a la teoría económica del Derecho)”, *Anuario de Derecho Civil*, nº 34, 1989, págs. 601-707.

PÉREZ DE AYALA, J.L., “El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología multidisciplinar entre la ética y el derecho natural. El Derecho Tributario y la ciencia de la Hacienda)”, en AA.VV., I Jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología del Derecho financiero y tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Nº 11/02, Madrid, 2002.

- “Justicia e impuestos”, *Arbor*, CLXXV, 691, julio 2003, págs. 1087-1102.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, vigésima edición, Civitas/Thomson, Cizur Menor, 2010.

- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, vigesimosegunda edición, Civitas/Thomson, Cizur Menor, 2012.

PÉREZ ZÚÑIGA, J.M., *La reforma del régimen legal de las tasas y precios públicos en los servicios locales: las tasas locales*, CEMCi, Granada, 2004.

PIÑA GARRIDO, L., “Una nueva figura tributaria: la contribución postal”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 3/2011, págs. 33-37.

PLATÓN, *Las Leyes*, Alianza, Madrid, 2002.

POHMER, D. (ed.), *Beiträge zum Äquivalenzprinzip und zur Zweckbindung öffentlicher Einahmen*, Duncker & Humblot, Berlín, 1981.

POMINI, R., *La “causa impositionis”. Nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1972.

POSNER, R., *El análisis económico del derecho*, FCE, México D.F., 1998.

PUIG VENTOSA, I., “Las tasas de basura de pago por generación. El caso de Torrelles de Llobregat”, *Crónica Tributaria*, nº 111, 2004, págs. 135-148.

PULIDO QUECEDO, M., *La Constitución Española –Con la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional–*, Aranzadi, tercera edición, Cizur Menor, 2001.

RADBRUCH, G., “Leyes que no son Derecho y Derecho por encima de las leyes”, en Radbruch, G., Schmidt, E.; y Welzel, H., *Derecho injusto y Derecho nulo*, Aguilar, Madrid, 1971.

RAMALLO MASSANET, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 20, 1978, págs. 605-650.

- “Incrementos patrimoniales por operaciones entre no residentes”, *Crónica Tributaria*, nº 66, 1993, págs. 55-65.

- “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional del tributo)”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 90, abril/junio, 1996, págs. 237-274.
- “El poder de gasto local”, en PONT MESTRES, M. (coord.), *Financiación de los entes locales*, Marcial Pons y Diputació de Barcelona, Madrid, 2001.

RAWLS, J., *Justicia como equidad. Materiales para una teoría de la justicia*, Tecnos, Madrid, 1986.

RICHARDSON, P., “User charges, federal”, en Cordes, J. J., Ebel, R. D., Gravelle, J. G. (eds.), *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*, The Urban Institute Press, Washington, 2005.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, *Sistema*, núm. 53, 1983, págs. 75-94.

- “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 100, octubre-diciembre 1998, págs. 593-626.
- “Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, nº 13, 2005, págs. 235-251.
- “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica. Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, abril-junio 2009, págs. 379-401.
- *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Madrid, 2011.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M., *La Prueba en Derecho Tributario. Formación y preconstitución de la prueba en Derecho Tributario*, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2007.

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO J.M., *La administración del Estado social*, Marcial Pons, Madrid, 2007.

ROODMAN, D.M., “Environmental taxes. Adopting a «polluter pays» principle”, *Journal of International Taxation*, vol. 11, no. 4, 2000, págs. 34-49.

ROSEMBUJ, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

ROSENBERG, L., *La carga de la prueba*, Editorial B de f, Montevideo, 2002.

ROVIRA MOLA, A., *Casos prácticos de contribuciones especiales*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1972.

- “Clasificación de los tributos: contribuciones especiales”, en VV.AA., *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.

RUBIO DE URQUÍA, J.I., “Algunas consideraciones en torno a la «tasa del uno y medio por cien» reformada”, *Tributos Locales*, nº 27, 2003, págs. 7-9.

- “Nuevas perspectivas para las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local”, *Tributos Locales*, nº 31, 2003, págs. 7-11.

RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURÍA, S., *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989.

RUBIO LLORENTE, F., “El bloque de constitucionalidad”, en Martín-Retortillo Baquer, S. (coord.), *Estudios sobre la Constitución española: Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, vol. 1 (El ordenamiento jurídico), Civitas, Madrid, 1991.

RUDING, O., *Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1992.

RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

- “Impuestos y Estado Social”, en Zornoza Pérez, J. J. (coord.), *Finanzas Públicas y Constitución*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004.
- “¿Hay impuestos justos?”, *Claves de razón práctica*, nº 159, enero/febrero 2006, págs. 54-59.

RUIZ GARIJO, M., *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

- “Concepto de tasa y delimitación con otros ingresos de derecho público y privado”, en Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J. (dirs.), *Las tasas locales*, Thomson/Civitas, Cizur Menor, 2011.

RUIZ MIGUEL, A., “Concepciones de la igualdad y justicia distributiva”, en Díaz, E. y Colomer, J.L. (eds.), *Estado, justicia, derechos*, Alianza, Madrid, 2002.

SÁINZ DE BUJANDA, F., “Estado de Derecho y Hacienda Pública”, *Revista de Administración pública*, núm. 6, septiembre-diciembre 1951, págs. 193-212.

- *Hacienda y Derecho*, Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.
- *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, décima edición, Madrid, 1993.

SAINZ MORENO, F., *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Civitas, Madrid, 1976.

SAN AGUSTÍN, “Del libre albedrío”, en *Obras de San Agustín*, Vol. III (Obras Filosóficas), B.A.C., Madrid, 1971.

SÁNCHEZ RUBIO, A., “La interpretación en el derecho: *in claris non fit interpretatio*”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, nº 22, 2004, págs. 417-435.

SANDS, P., *Principles of international environmental law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2003.

SANTO TOMÁS, *Suma de Teología*, Vol. II, B.A.C., Madrid, 1989.

SANZ GÓMEZ, R.J. y SANZ CLAVIJO, A., “«Pararse en la calle», una nueva fuente de financiación de las entidades locales”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 13, 2010, págs. 58-65.

SCHÖN, W., “International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)”, *World Tax Journal*, Vol. 1, Issue 1, octubre 2009, págs. 67-114.

SCHUMACHER, V., *Rechtsfragen der sozialen Bemessung von kommunalen Gebühren*, Duncker & Humblot, Berlín, 2003.

SELIGMAN, E.R.A., *El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica*, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1913.

SEOANE, J.A., “La doctrina clásica de la Lex iniusta y la fórmula de Radbruch. Un ensayo de comparación”, *Anuario da Facultade de Dereito*, Universidade de A Coruña, nº 6, 2002, págs. 761-790.

SIEME, S., *Der Gewinnabschöpfungsanspruch nach § 10 UWG und die Vorteilsabschöpfung gem. §§ 34, 34a GWB*, Duncker & Humblot, Berlín, 2009.

SIERVO, U. y FEDELE, A., *Rapporti Civili Art. 22-23, Commentario della Costituzione a cura di Giuseppe Branca*, Nicola Zanichelli Editore y Soc. Ed. Del Foro Italiano, Bologna y Roma, 1978.

SIMÓN ACOSTA, E., “Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales”, *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975, págs. 253-304.

- “Consideraciones sobre el poder de gastar y el gasto público en enseñanza”, en Martín-Retortillo Baquer, S. (dir.) y Martínez Lafuente, A. (coord.), *Estudios de Derecho y Hacienda Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. 2, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1987.
- “Tributos locales”, en Muñoz Machado, S. (dir.), *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1988.
- “Las tasas y precios públicos de las entidades locales”, en Calvo Ortega, R. (dir.), *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- *Las Tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

SMITH, A., *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, FCE, México, D. F., 1979.

SOLER ROCH, M.T., “La tributación de las actividades ilícitas”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 85, 1995, págs. 9-32.

SOTELO, I., *El Estado social. Antecedentes, origen, desarrollo y declive*, Trotta/Fundación Alfonso Martín Escudero, Madrid, 2010.

SUÁREZ PANDIELLO, J. y FERNÁNDEZ LLERA, R., “El principio del beneficio en la financiación de los municipios españoles: teoría y práctica”, *Papeles de economía española*, nº 115, 2008, págs. 190-211.

TIPKE, K., *Die Steuerechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, segunda edición, Colonia, 2000.

TIPKE, K. y LANG, J., *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, vigésima edición, Colonia, 2010.

TORNOS MAS, J., *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en relación con los precios y las tarifas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1982.

TORNOS MAS, J., “La tarifa como forma de retribución de los concesionarios. Una figura constitucional y necesaria”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, págs. 22-29.

UNAMUNO, M., *Del sentimiento trágico de la vida*, Austral, Madrid, 2002.

VALLE SÁNCHEZ, V., “La imposición progresiva y el decrecimiento de la utilidad marginal de la renta”, *Anales de Economía*, Consejo Superior de

Investigaciones Científicas, Instituto “Sancho de Moncada”, nº 10, segunda época, abril-junio 1965.

VANISTENDAEL, F., “Is Fiscal Justice Progressing?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 64, no. 10, 2010, págs. 526-543.

VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

VARELA ORTEGA, J. (ed.), *Geografía del caciquismo en España (1875-1923)*, Marcial Pons/Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2001.

VARONA ALABERN, J.E., “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 135, junio-septiembre 2007, págs. 541-592.

VASQUES, S., *O princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributaria*, Almedina, Coimbra, 2008.

VEGA BORREGO, F.A., *Las medidas contra el treaty shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

- “Financiación de los entes locales”, en Velasco Caballero, F. (dir.), *Gobiernos locales en Estados federales y descentralizados: Alemania, Italia y Reino Unido*, Institut d’Estudis Autònoms, Barcelona, 2010.

VEGA HERRERO, M., *Las contribuciones especiales en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975.

- “Hacia una nueva ordenación de las contribuciones especiales locales”, *Hacienda Pública Española*, nº 35, 1975, págs. 305-342.

VELASCO CABALLERO, F., “Autonomía municipal”, en AA.VV., *La autonomía municipal. Administración y regulación económica. Títulos académicos y profesionales*, Thomson/Aranzadi y Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, Cizur Menor, 2007.

VENTRY JR., D.J., “Equity versus Efficiency and the U.S. Tax System in Historical Perspective”, en Thorndike, J.J. y Ventry Jr., D.J. (eds.), *Tax justice: the ongoing debate*, The Urban Institute Press, Washington, D.C., 2002.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., “Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 7, 1975, págs. 443-487.

VIKARI, L., *The environmental element in space law: assessing the present and charting the future*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2008.

VILLAR EZCURRA, J.L., "Las tarifas en la explotación de infraestructuras públicas", en Ariño Ortiz, G. (ed.), *Precios y tarifas en sectores regulados*, Comares, Granada, 2001, págs. 181-205.

VILLAR ROJAS, F.J., *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos. Estudio de su naturaleza y régimen jurídico*, Comares, Granada, 2000.

VIVERO SERRANO, J.B., *La huelga en los servicios esenciales*, Lex Nova, Valladolid, 2002.

VOGEL, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, Kluwer Law International, Londres, 1997.

VOLOKH, E., "The Mechanisms of the Slippery Slope", *Harvard Law Review*, vol. 116, núm. 4, 2003, págs. 1026-1137.

WAGNER, A., "Three extracts on public finance", en Musgrave, R.A. y Peacock, A.T. (eds.), *Classics in the theory of public finance*, Macmillan, Nueva York, 1967.

WELZEL, H., "El problema de la validez del derecho", en Radbruch, G., Schmidt, E.; y Welzel, H., *Derecho injusto y Derecho nulo*, Aguilar, Madrid, 1971.

WICKSELL, K., "A new principle of just taxation", en Musgrave, R.A. y Peacock, A.T. (eds.), *Classics in the theory of public finance*, Macmillan, Nueva York, 1967.

WIENBRACKE, M., *Bemessungsgrenzen der Verwaltungsgebühr. Zugleich ein Beitrag zum Steuerstaatsprinzip, unter Berücksichtigung des Europarechts*, Duncker & Humblot, 2004.

ZORNOZA PÉREZ, J., "Proyecto docente" presentado al concurso para la provisión de una plaza de Catedrático de Universidad de la Universidad de Castilla-La Mancha, Madrid, 1989.

ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E., "Las tasas", en Marín-Barnuevo Fabo, D. (coord.), *Los tributos locales*, segunda edición, Civitas/Thomson, Cizur Menor, 2010.

Anexos

A efectos del cumplimiento de la vigente normativa sobre mención de “doctorado europeo” en la Universidad Autónoma de Madrid (aprobada por Consejo de Gobierno el 15 de abril de 2002 y el 7 de octubre de 2005), se ofrece a continuación una versión en lengua inglesa⁴ del resumen y de las conclusiones de la presente tesis doctoral.

Foreword

Gabriel Celaya’s verse “nuestros cantares no pueden ser sin pecado un adorno” still rings in our collective conscience. It warned against the immorality of distancing our work from the reality we live in. If social and political commitment were demanded of poetry then, all the more jurists have to assume today their responsibility and provide with solutions from within their field to the problems affecting those lucidly called “men of flesh and blood” by Miguel de Unamuno.

We are indeed convinced that the present work has to undergo a double exigency. As a scientific contribution (it is not the occasion to debate the scientific condition of Law), it must be informed by rigour and intellectual honesty. On the other hand, it should be borne in mind that this work came to birth within a public university, the Universidad Autónoma de Madrid, and was publicly financed thanks to the Ministry of Education University Faculty Training Programme. This public nature imposes on the research an ever greater duty of public service. Without neglecting the relevant purely theoretical work, the following lines will therefore try to offer answers to specific concerns still unresolved from a legal standpoint.

In this framework, the financing of public services is among the most urgent (and yet perennial) problems regarding Tax Law. Not only is it a *vexata*

⁴ Agradecemos sinceramente la generosa y valiosa ayuda que Javier Frutos Miranda nos ha prestado para la redacción de las siguientes líneas en lengua inglesa.

quæstio but an *æterna quæstio* that recurrently appears, especially in times of economic crisis like these.

To put it simple, even if this always entails certain risks, there are mainly two principles that inform the levying of taxes by public authorities. On the one hand, the obligation to contribute can be built upon the manifestation of wealth of the subject required to pay. It is the so-called ability-to-pay principle, which, to cite the words of the Constitutional Court, obliges the State “to look for wealth wherever wealth be”. The obvious redistributive aim in these cases implies that only those who really can will pay and that those who have more pay more. Therefore, fairness in sharing tax burdens is achieved by exacting different amounts in order to ideally attain an equal effort from all the members of the political community. Taxpayers’ attitude (especially the use they make of public services) is irrelevant for the setting of their contribution to public expenditure. It is an a priori obligation that only takes into account the taxpayers’ wealth.

Against this, tax liability could be based on and quantified according to the public activity generated by the taxpayer. It is a commutative approach, usual in theories of fair exchange, aiming at an equivalence between the two elements of the relation: tax liability and public activity. Thus, the application of this equivalence principle does not address the socio-economic position of the subject, but establishes a bilateral relation between public power and taxpayer. In this sense, we could say that the equivalence principle applies after the fact, understanding taxes as a sort of consideration for the public expenditure incurred or for the benefit obtained by it.

The ability-to-pay principle has always occupied a relevant position in Western fiscal systems, at least since the end of World War II, with the setting-up and development of the Welfare State. The universal provision of services such as healthcare and education by the State meant a significant increase of public expenditure which implied the levying of income taxes on natural and legal persons in a general and progressive way. However, recurrent fiscal crises and the rise of ideologies focused on individual responsibility have led to rethink the role of the equivalence principle. There is in particular a clear trend towards

the levying of fees and public tariffs in order to make users and beneficiaries finance public services.

The increasing importance of the equivalence principle is also due to the growing use of taxes as a means to achieve non-fiscal objectives. By levying taxes, public authorities have pursued for decades not only collecting necessary financial resources, but also discouraging certain uses and behaviours regarded as harmful. That is the underlying logic of the taxes on polluting activities or on the consumption of noxious substances (mainly alcohol and tobacco). Together with paternalistic justifications, the idea has recently gained ground that it is fair to exact higher fees on these harmful substances because they may cause illnesses which will mean a higher expenditure for public health services. This idea is but a twist to the equivalence principle insofar as a *preventive* equivalence is established. That is, a payment for hypothetical future costs.

The equivalence principle has many different applications. In fact, the economic crisis spurs the appearance of new ones. Nonetheless, this work pursues precisely the opposite: the establishment of general categories from which rules for each particular case can be deduced. Hence the study of a principle, its theoretical grounding, its relation with other legal principles and its reflection in existing taxes. It is a task not yet undertaken in Spain, which is justification enough for this study.

Before explaining its structure, it is necessary to specify that this is a *legal* work referred to Spanish law but with a distinct international vocation and a systematic ambition.

It will be necessary, mainly in the first chapter, to refer to disparate disciplines such as philosophy or economics, but this work follows a legal research method. The rules, the case law and the doctrine (in this order of importance) will be the basic elements. Therefore, recourse to other disciplines will be complementary and limited to its influence on the legal reasoning.

Given the growing importance of supranational rules and the impact that different national legal systems have on each other, a legal research cannot be confined to the study of the rules of a specific country. Nevertheless, it is also

true that we have to focus mainly on the domestic regulation in order to figure out the legal status of taxes governed by the equivalence principle. That is the reason for the increasing relevance of the Spanish regulation within this work: in the first chapter it is scarcely important, since we deal with general categories applicable to any legal system; in the second chapter it becomes a central issue, although there are numerous references to comparative law; and in the third and fourth chapters, legal systems other than the Spanish will be barely referred to. However, the work has a clear international vocation, as shown by the abundant references to foreign case law and, especially, doctrine (mainly German). The purpose was to shed light on the Spanish regulation through the comparative experience and, at the same time, to avoid the risk that the decontextualized application of foreign categories and concepts always entails.

This work tries to be systematic. Indeed, it intends to provide an overall picture of the equivalence principle showing all the elements of study in a coherent and coordinated way. This explains the maybe excessive internal references connecting some sections with others. For all that, a systematic work does not have to be necessarily encyclopedic. The reader cannot expect this work to delve deeply into every issue raised by the equivalence principle. On the contrary, we are just content with offering an answer for the major concerns through the exposition of the general principles and rules that may provide a solution for the cases not specifically addressed in this work.

The structure of this work shows three different parts. In the first place, the first chapter offers a static perspective of the equivalence principle, trying to outline its defining elements. Following that, the second chapter provides a dynamic standpoint, dealing with the possible conflicts between the equivalence principle and other legal principles. Finally, chapters three and four study the particular application of this principle in the two Spanish taxes on which it is most intensely projected: fees and special assessments.

The first chapter studies in depth the origins of the equivalence principle (better known as the benefit principle) and the arguments presented in its favour together with the necessary conditions acknowledged by those arguments. The most important manifestations of the equivalence principle are also put forward,

and above all, the distinction between the cost-equivalence principle and the benefit-equivalence principle, as well as the double use of the equivalence principle as a justification for the levying of taxes and as a tool for their quantification (considering the different theoretical methods). The chapter is completed with minor references to the application of the equivalence principle in such disparate fields as international taxation and fiscal federalism. The importance of this chapter rests, among other things, in the exposition of the concepts and general categories that will be used throughout the work.

The second chapter starts tracking the origins of the introduction of the benefit principle in Spain, focusing on the work carried out by the public finance expert Flores de Lemus in the first decades of the 20th century. It is not a purely scholar exercise, for understanding the purpose and the political circumstances surrounding the adoption of the equivalence principle (then known as benefit principle) in our country is very revealing. Following that, there is an analysis of the possible constitutional status of the principle and its projection in the laws and the case law. Then comes the most dogmatic and certainly the most controversial part of the work: a study of the somewhat problematic relation between the equivalence principle and the ability-to-pay principle. Regarding this, we propose a more strict interpretation of the equivalence principle, individually considered, than the one found in the Spanish case law at present. We also suggest the existence of a limit according to the equivalence principle based on the essentiality of the public goods and services affected by the tax. This *de lege ferenda* proposal can be very useful for the legislator and the courts, insofar as it intends to guarantee the effective enjoyment of those fundamental rights affected by taxes based on the equivalence principle. There follows an analysis of the possible unequal and unfair impact of the taxes quantified solely according to the equivalence principle when they are levied as a necessary condition for the use and enjoyment of the public domain. Finally, the problematic relation between the equivalence principle and certain other principles of the social State such as progressivity in taxation and redistribution of wealth is set out.

The third chapter, also the longest, is the first devoted to the study of the application of the equivalence principle in specific Spanish taxes. In particular,

and following a brief yet fruitful historical note, it considers the value and the effect of this principle on local fees. It is not a comprehensive analysis of these fees, but only of the aspects governed by the equivalence principle. The classic distinction between fees for the use of the public domain and fees for the provision of public services is respected, being the former informed by the benefit-equivalence principle and the latter by the cost-equivalence principle. The study of the two main categories of fees is structured according first to the taxable event (and, in its case, the taxable persons) and, second, to the quantification components. The analysis of the particular application of the equivalence principle requires a thorough study of the case law, which plays a central role in this and the following chapters, as shown by the abundant case law citation. Instead of a confused exhibition of the caseload, it is used to illustrate the general categories set out. Where appropriate, we offer different solutions than the adopted by the courts.

Finally, the fourth chapter, just before the general conclusions of the work, broaches the application of the equivalence principle to the Spanish local taxes. As the historical introduction illustrates, these were originally presented as a prime example of the application of the then called benefit principle. Before the study of their current configuration, we propose their revision (or suppression where relevant), according to the changes undergone by fiscal policies and the tax system since the creation of these taxes. In line with the preceding chapter and in order to offer a systematic analysis we focus, in the first place, on the application of the equivalence principle to the taxable event and the taxable persons of the special assessments. We then examine the elements governing their quantification. This exposes what we deem a confused application of the different manifestations of the equivalence principle.

Ultimately, the work tries to offer a legal deductive reasoning going from the most general to the particular, providing the reader with a systematic and coherent perspective of the equivalence principle within the academic world.

General Conclusions

First.- In the framework of the pursuit of a fair taxation, the equivalence principle appears as a manifestation of commutative justice by linking government expenditure and the tax paid in its regard. As in similar situations, the conditions for an exchange to be legitimate are the following: a previous fair distribution; enough information on the object of the exchange and, finally, the absence of coercion. However, current tax systems seem unlikely to accomplish both first and third conditions.

Second.- The legitimate ambition of achieving an efficient tax system does not efface the debate on tax fairness. On the contrary, we maintain that taxation should not distort the functioning of a competitive market, unless such distortion is a necessary consequence of the fulfillment of higher principles (equality, ability-to-pay, generality, etc.).

Third.- The use of the benefit method in the realm of taxes has its origin in the Middle Ages. Many authors, representing schools of thought as different as contractualism or utilitarianism, have advocated for this method. By the end of the 19th century, this principle was fostered by the followers of the so called “voluntary exchange”, according to which taxes were regarded as the price of public services fixed by taxpayers’ demand.

Fourth.- After successive reformulations during the 20th century, a new interpretation of the benefit principle has been recently proposed. This new approach lies in the assumption that the benefit obtained from government expenditure corresponds to the level of personal wealth: citizens with higher income are the most benefited by the existence of Government. As a consequence, the benefit principle leads to vertical equity by means of a personal tax: citizens pay in accordance to their income. From our point of view, this approach misconstrues the benefit principle by changing the focus from the

specific service supplied to the very existence of Government and Law, impossible to measure.

Fifth.- According to its supporters, the equivalence principle achieves a higher horizontal equity, since the contribution to the financing of public services depends on their use. However, we consider that the equivalence principle might be contrary to vertical equity, as it demands a higher sacrifice from the less affluent, according to the law of diminishing marginal utility.

Sixth.- It has been argued in favour of the equivalence principle that it is the best vehicle for the democratic principle, because it allows taxpayers to decide how and in which extent they contribute to the financing of public expenditure. We cannot share such argument; not only might it represent a breach of the mechanisms of democratic representation, but it would also imply a notorious inequality, placing the wealthiest (citizens) in a position of clear superiority.

Seventh.- As an argument for the implementation of the equivalence principle, it has been pointed out that it links public expenditures and revenues, which allows an efficient allocation of resources. By doing this, it supposedly reveals citizens' preferences and strengthens control over State officials, increasing taxpayers' willingness to comply with their tax obligations. It is arguable whether the equivalence principle could fully achieve those objectives, but there are nonetheless other legitimate possibilities.

Eighth.- The implementation of the equivalence principle necessarily requires three conditions. First, the public good or service cannot be compulsory. Otherwise, it would be meaningless to maintain that the equivalence principle reveals citizens' preferences and consequently strengthens the democratic principle. Second, the consideration received by the taxpayer must be sufficiently defined in order to establish a direct link between public expenditures and revenues. Otherwise, the equivalence would be impossible or arbitrary. Third, the implementation of the equivalence principle must not aim at a redistribution of wealth, since such principle is *per se* unable to achieve that goal.

Ninth.- Within the concept of equivalence principle, two subcategories can be identified: cost-equivalence principle and benefit-equivalence principle. The former relates taxes to the cost of the public good or service provided. The latter links taxes to the benefit obtained by the taxpayer through the enjoyment of the public domain.

Tenth.- The cost-equivalence principle can both justify and quantify taxation. In the first case, a difficulty might arise from the fact that taxes *stricto sensu* have traditionally not been conceived as a consideration for a special service. However, the aforementioned principle could justify the existence of the so called *Kausalabgaben* (fees and special assessments). The cost-equivalence principle as a means to quantify taxation is, on the contrary, not controversial.

Eleventh.- The analysis of the so called “principio de provocación de costes”, aimed at the assumption of the costs by those who have caused them, leads to the conclusion that such principle should be considered as a synonym of the cost-equivalence principle.

Twelfth.- The benefit-equivalence principle has also been used to justify and quantify taxation. With regard to the justification of taxation in a strict sense, it faces two important obstacles: since taxes lack by definition a consideration, it is impossible to quantify the benefit obtained by taxpayers and, at the same time, not every public activity brings a benefit to citizens. On the other hand, the application of the principle in order to justify and quantify *Kausalabgaben* (fees and special assessments) barely raises any problem.

Thirteenth.- Both the cost-equivalence principle and the benefit-equivalence principle can be considered from an individual or collective perspective. Our regard can refer to the Administration collecting the tax or to the taxpayer required to satisfy the payment. In short, the more individualised are the terms of the tax system, the more adequate the application of the principle will be. On the contrary, the equivalence will be increasingly distorted as the group taken into consideration widens.

Fourteenth.- Two models can be used in application of the equivalence principle in order to quantify taxation: the actual cost and the market value. The former, widely used in the EU, focuses on the actual costs incurred by the relevant body. The latter regards the market value of the goods or services provided and its use is highly controversial, since public domain is *extra commercium*.

Fifteenth.- The polluter-pays principle laid out in several international, EU and national rules can be assimilated to the cost-equivalence principle, since it aims at the allocation of the costs produced by polluting activities to those responsible, so that undesirable externalities may be prevented. Therefore, all considerations regarding the relation between the ability-to-pay principle and the equivalence principle can be applied to the polluter-pays principle.

Sixteenth.- Among other minor manifestations of the equivalence principle, it can be applied as a rationale for the granting of tax privileges for international organizations and their workers. Likewise, this principle has been regarded as a grounding for the territorial distribution of taxes in two senses. In the framework of fiscal federalism, the equivalence principle leads to the financing of public services by the population benefited. On the other hand, in the field of international taxation the source principle has been justified from the standpoint of the benefit principle, granting the source State the right to levy a tax on those subjects who made use of public goods and services in its territory.

Seventeenth.- The introduction of the benefit method in the Spanish fiscal system is due, to a great extent, to the reforming work of Antonio Flores de Lemus. This method, which inspired the regulation of fees and special assessments, intended to prevent corrupt local authorities (*caciques*) from using public revenues in their own personal interest. Hence the idea that public services should be paid by those particularly benefited by them.

Eighteenth.- The application of the equivalence principle in the field of fees was hindered by the removal of the cost of the service as a maximum limit of

collection. This legislative change allowed for a disguised taxation that took place for decades under the guise of fees levied as a consideration for public services. Likewise, the unification of the taxable event of special assessments, which originally had two different taxable events with different quantification rules, entailed a certain distortion of the equivalence principle with regard to this tax figure.

Nineteenth.- The equivalence principle is not expressly recognised in the Constitution. According to some authors, it is a consequence of the principle of equality and represents an essential element of fiscal justice in the field of fees. In the light of the Constitution and its interpretation by the Constitutional Court, we consider the application of the equivalence principle in the configuration of certain taxes (fees and special assessments) an option for the legislator, but it should not be regarded as a direct constitutional mandate.

Twentieth.- The equivalence principle is laid down in the rules that govern the quantification of fees (local, regional and national) and of special assessments. The case law of both the Supreme and the Constitutional Court have ensured (although the latter less clearly) the application of that principle, even at the expense of the ability-to-pay principle. Likewise, in a recent interpretation of the case law of the Constitutional Court, the Supreme Court has advocated for a constitutional concept of fee according to which the equivalence principle appears as an integral component. However, we consider the equivalence principle not as a constitutional requirement but as an element that identifies and distinguishes *Kausalabgaben* (fees and special assessments) as opposed to taxes.

Twenty-first.- We consider that the grounding of a tax in the cost-equivalence principle is constitutionally acceptable provided that there are signs of wealth regarding the ability-to-pay principle as required by the case law of the Constitutional Court. On the other hand, the benefit-equivalence principle as the grounding for taxation must comply with the ability-to-pay principle, in the sense that the benefit represents an improvement in the fiscal capacity of the tax payer.

Twenty-second.- Subject to the limitations already set out, both the cost-equivalence principle and the benefit-equivalence principle may inform the quantification of fees exacted for the provision of public services and administrative activities. In fact, that is the legislator's mandate for the national, regional and local levels.

Twenty-third.- In our opinion, exceeding the limit of individual equivalence materially turns (at least in part) user fees into taxes. This fiscal disguise may entail the unconstitutionality of the fees for the following reasons: i) it could be a means to try to bypass constitutional requirements, especially the one referred to the varying degrees of the principle of legal reserve; ii) the levying of fees that are materially taxes may be unconstitutional for distorting the power-sharing already established in the fiscal realm; iii) the use of fees to collect tax rates beyond the limit of individual equivalence based on the different economic capacity of taxpayers can be contrary to that specific fiscal capacity, since it could give way to an indeterminate number of taxes quantified in accordance to the same indicator of wealth.

Twenty-fourth.- The aforesaid does not mean that the tax payer's economic capacity is irrelevant for the tax liability of fees. On the contrary, in a social State it is legitimate, even mandatory in some cases, for the public authorities to ensure a more favourable treatment to those citizens in a weak economic position. That could enforce the actual equality pursued by Art. 9.2 of the Constitution. That more favourable treatment, which stands against equality but is its consequence, should also be reflected in the field of taxation through fiscal benefits. Notably, nothing prevents the legislator from granting these benefits in the form of exemptions and rebates to those citizens with a lesser economic capacity who enjoy public services that give raise to the levying of fees.

Twenty-fifth.- According to the case law of the Supreme Court, modulation of fees depends on the basis of fiscal capacity is possible but not mandatory. This may result, against our opinion, in subjects with a higher fiscal capacity paying more than the single cost of the services provided. However, the application of

parameters for the identification of economic capacity shall respect the following limits: it can never exceed the global cost of the service; it cannot be arbitrary, as lacking a rational basis; valid economic capacity criteria are acceptable (in the sense that optimal criteria are not required); and, finally, although expressed in unclear terms, the resulting change must respect a certain proportion with regard to the other charges levied.

Twenty-sixth.- The application of the benefit-equivalence principle to the quantification of taxes levied on the use of the public domain does not have confiscatory effects, notwithstanding the position of some authors. Indeed, this principle pursues the legitimate goal of having the user who profits from the public domain contribute according to the benefit obtained.

Twenty-seventh.- From a legal point of view, the use of fees and special assessments, strictly quantified according to the equivalence principle in order to finance essential public goods and services is inadequate. It may breach the constitutional provision of the social State aiming at the fundamental rights that depend on those public goods and services, as it may impinge on the effectiveness of the fundamental rights that depend those goods and services.

Twenty-eighth.- According to the case law of the Constitutional Court, the concept of essentiality with regard to public services is: i) dynamic, since it may change with time; ii) relative, as it depends on the specific circumstances; iii) referred to the vital needs of the human being; iv) also referred to the particular needs of life in society. On the other hand and from a systematic interpretation of our legal system, we deem essential those: i) services or resources reserved for the public sector under Art. 128 of the Constitution; ii) essential public services whose minimum level has to be guaranteed under Art. 158.1 of the Constitution, which currently amount to education, health care and “essential social services”; iii) minimum services that have to be provided by all

municipalities under Art. 26.1 LBRL⁵; and iv) services on which fees cannot be levied according to Art. 21.1 TRLHL⁶.

Twenty-ninth.- For a better application of the “essentiality” criterion, we put forward that it would be advisable to establish bands in the provision of public goods and a catalogue of public services and benefits. The first band, corresponding to the essential needs, would be exempt from the application of the equivalence principle, while all the others, corresponding to non-essential needs, could be financed through fees governed by the equivalence principle.

Thirtieth.- The introduction of a fee quantified according to the equivalence principle in order to control the use of the public domain may amount to a limitation of a fundamental right, in particular freedom of movement, with a discriminatory bias insofar as it discourages the use of those goods by the socially weak. Such effect, which we have called “aristocratization” of public goods, is contrary to the real equality of citizens (Art. 9.2 of the Constitution) and to the social State provision (Art. 1 of the Constitution). Therefore, insofar as there are equally valid alternatives to attain the constitutionally legitimate goals pursued by these fees and given that these alternatives do not have such effect (or have it in a lesser way), it could be concluded that they are unconstitutional.

Thirty-first.- The equivalence principle is not the most consistent with the social State provision. In fact, it stands in contradiction with fiscal progressivity, the priority of public financing through taxes (instead of fees), and the redistributive task entrusted to the public authorities. However, these objectives cannot result by themselves in the unconstitutionality of a tax based on the equivalence principle.

Thirty-second.- The equivalence principle informs mainly two fiscal figures: fees and special assessments. Likewise, the polluter-pays principle applies also for the quantification of certain environmental taxes. Fees and special

⁵ TN: Spanish Law on Local Regimes.

⁶ TN: Spanish Local Government Finance Act.

assessments are notably more relevant (qualitatively and quantitatively) at the local level.

Thirty-third.- The divisibility of a public service or an administrative activity is a condition for the levying of a fee. Otherwise, it would be impossible to identify the particular concern of the taxable person and to quantify the cost or the corresponding benefit to be paid. However, that divisibility of the public service or administrative activity does not necessarily imply that a fee has to be levied. It is just a possibility.

Thirty-fourth.- Although Article 21.1 Local Government Finance Act supports the distinction of divisible and non-divisible services, its last paragraph pursues a different goal, connected to the non-levying of a fee for those services deemed essential. Also, the indivisible nature can be, and in fact is circumvented through the setting of fees whose taxable event includes temporal or geographical elements that result in an individual concern, a necessary condition for the levying of a fee. In short, the divisibility criterion is not definitive in order to determine whether a public service has to be financed through taxes or fees.

Thirty-fifth.- The application of the coercive criterion, correlative to the no taxation without representation principle, is particularly suitable for discerning which patrimonial benefits are subject to legal reservation under Art. 31.3 of the Constitution. Nonetheless, coercion is an external characteristic, often related to facts, and it does not deplete taxes.

Thirty-sixth.- In order to establish the existence of a *de facto* monopoly in the provision of a public service (which necessarily implies its coercive nature), we advocate for the use of the competition law concept of relevant market rather than a purely administrative criterion.

Thirty-seventh.- According to the case law of the Constitutional Court and the most recent decisions of the Supreme Court, the distinction between tariff and tax-raising powers is no longer at issue. That is, the specific way public services

are run is irrelevant regarding taxation, given that the position of the taxable person remains unchanged whether a pecuniary payment is directly or indirectly collected. Nevertheless, the confusing reform of Art. 2 LGT⁷ has led some authors to argue for the survival of such distinction.

Thirty-eighth.- When it comes to the extraterritorial provision of public services, the application of the equivalence principle implies that it will be the local authority (which has effectively borne the costs) the one to exact the corresponding fee.

Fortieth.- The activities and services listed in Article 20 TRLHL⁸ is a *numerus apertus*, which means that fees may be levied for other administrative activities and public services. At the same time, not every payment required for the services included in the list has to be considered a fee. It will be necessary to determine case by case if the conditions for the existence of a taxable event are fulfilled.

Forty-first.- The application of the equivalence principle on the taxable event of fees implies that the relevant public service or administrative activity has to be effectively provided by the local imposing entity. This has been referred to as the principle of subsidiarity of the fee to the service.

Forty-second.- For years, the case law of the Supreme Court has confused the effective provision of the service with the obtaining of benefits by the taxable person. Both in the granting and in the refusal of a licence there are material and personal means whose cost can be imposed on the subject particularly concerned. According to the equivalence principle, the realisation of the taxable event cannot be linked to the granting of a licence. The relevant fact is whether the administrative procedures concerning the resolution of the tax payer's request have been actually triggered.

⁷ TN: Spanish General Taxation Law.

⁸ TN: Spanish Local Government Finance Act.

Forty-third.- The so called administrative silence shows that the administrative authority has failed to perform the task it was entrusted with. It would therefore be contradictory to impose the cost of an activity not carried out on the tax payer. Even if expenses have been incurred for the request of the person concerned, there has not been an administrative activity concerning the taxable person and there cannot be tax liability. In short, without an express decision the taxable event of the corresponding fee cannot occur.

Forty-fourth.- Tax consequences of the loss of validity of administrative acts will depend on the legal consequences of that withdrawal. In the event of *ex tunc* invalidity, the amounts already paid shall be reimbursed, since nullity of the act implies the inexistence of the taxable event. On the contrary, in the case of *ex nunc* invalidity of the administrative act, the consequence will be different. The fact that the administrative act becomes invalid after its enactment does not have tax consequences, for the taxable event remains unaltered.

Forty-fifth.- Art. 24 TRLHL⁹ defines cost-equivalence as a rule that sets a maximum limit for the total revenue collected through fees. That provision does not impose an obligation to self-finance public services but simply a quantitative ceiling.

Forty-sixth.- By setting the limit of the cost of the service taken as a whole, the legislator distorts the equivalence principle, since it is assimilated to the reviled principle of general equivalence. Likewise, focusing on the total cost of the service has weakened the requirement of an individual concern of the taxable person in two ways: local authorities have been enabled to levy fees for services such as municipal waste collection, whose individualisation is unfathomable; and proving an effective use by the taxable person is no longer necessary, since the mere provision of the service and the consideration of a potential benefit obtained by the tax payer will be enough.

⁹ Spanish Local Government Finance Act.

Forty-seventh.- The inclusion of the concessionaire's profit in the cost of fees levied for public services and administrative activities is not contrary to the cost-equivalence principle. Quite the opposite, it is in line with its inner remunerative logic. Once the concessionaire's profit is included as another cost of the operation of the service, it is only natural to include it in the tax liability of the corresponding fee.

Forty-eighth.- The technical and financial report serves as a double guarantee: on the one hand, it allows to verify the compliance with the cost-equivalence rule imposed by the Local Government Finance Act; at the same time, the disclosure of the methods used for the calculation of the amounts gives the tax payer the possibility to defend himself against a hypothetical arbitrary calculation by the administrative authority.

Forty-ninth.- Divergences between the revenue collection forecast laid down in the technical and financial report and the effectively collected do not necessarily have legal consequences. However, a major gap between the forecast and the effectively collected has to be regarded as a rebuttable presumption that the calculations laid down in the report were wrong, which could lead to the annulment of the relevant fee. In that case, the levying local authority will need to prove that the resulting gap is within the acceptable margins of error of economic estimates or that the divergence is due to supervened or unforeseeable circumstances.

Fiftieth.- The definition of the taxable event on the basis of a private or special use of the public domain necessarily refers to Administrative law. In any case, there is a common feature summarised in a financially measurable win-win situation vis-à-vis the rest of the citizens. In that regard, the collection of these taxes is based on the benefit-equivalence principle.

Fifty-first.- The levying of taxes on retailing companies, non-operators of the networks, is covered by the benefit-equivalence principle, since it seems clear that those companies profit in a particular way from the use of the public domain. The specific method of quantification of these fees can be problematic,

but relating the turnover of these companies to the benefit obtained from the use of the public domain is not irrational nor arbitrary.

Fifty-second.- The interpretation of the legal concepts of private use and special use of the public domain, together with the criterion of the unity of the legal system, lead to the conclusion that the illegal occupation of the public domain does not meet the material aspect of the taxable event of fees. Therefore, they cannot be levied in these cases.

Fifty-third.- According to the individual benefit-equivalence principle, fees levied for a special or private use of the public domain aim at the compensation of the private benefit. This has to be necessarily higher than the benefit obtained from the general or common use of public domain. According to the benefit-equivalence principle as a guarantee for the taxable person, the calculation of the benefit obtained has to be explicit, accurate, based on an economic grounding and it has to include a reasonable substantiation of the estimate.

Fifty-fourth.- The logic of the benefit-equivalence principle also informs the methods for the calculation of the fees levied for the occupation of the public domain. However, the particular circumstances of the tendering procedures and of the occupation of the public domain by service-providing companies allow for exceptional methods.

Fifty-fifth.- There were originally two different kinds of special assessments: those levied for the revaluation of real estate and those pursuing the cost sharing of a public work among the ones particularly benefited by it. Such distinction was also reflected in the quantification of taxes, focusing in the first case on the benefit obtained (benefit-equivalence principle) and on the cost incurred in the second (cost-equivalence principle).

Fifty-sixth.- Several reasons hint at the possible obsolescence of special assessments: the disappearance of local chieftancy (caciquism), the development of the current local tax system (based upon real estate tax), their

inefficient application and their low takes. Given all those reasons, it would be advisable to review their current configuration.

Fifty-seventh.- There has recently been a consolidation of the taxable event, insofar as the revaluation of real estate is one of the possible manifestations of the taxable person's benefit. Such benefit has to be concrete and tangible as well as actual and effective in order to be considered a manifestation of the ability to pay. It can refer to buildable and non-buildable property .

Fifty-eighth.- According to the case law of the Supreme Court, there is a rebuttable presumption of the existence of a particular benefit in the mere laying of certain infrastructures. We argue, however, that the tax may only be levied in the cases of public works representing an improvement of the infrastructures. That excludes repairs and maintenance work.

Fifty-ninth.- Special assessments and urbanisation fees are highly similar, insofar as both are based on the equivalence principle. Nevertheless, the procedures for their levying are different in the quantification method used (although not necessarily so) and in the moment and context of their collection. Thus, new developments are financed through urbanisation fees, while later works may be financed by special assessments.

Sixtieth.- In our opinion, the infringement of the obligation to earmark the takes of special assessments does not imply the illegality of the fees imposed, nor their reimbursement, since the hypothecation of revenue is not a defining element of the taxable event. Quite the opposite, it is alien to it. We argue that the breach of that legal obligation must be confined to budgetary law, which is its ontological realm.

Sixty-first.- According to the benefit-equivalence principle, everyone obtaining a particular benefit from a certain public activity will be taxable persons liable to special assessments. Therefore, the amounts paid by those who eventually did not benefit from the relevant public activity will have to be reimbursed.

Sixty-second.- Unlike originally, the levying of special assessments is now optional. Hypothetically, the levying of special assessments in cases where they were not required before could give rise to a breach of the principle of equality of treatment. Such infringement would presuppose the highly unlikely existence of homogeneous situations as well as the lack of a constitutional goal (as territorial rebalancing, among others) allowing for the different treatment.

Sixty-third.- In order to determine the percentage of the total cost of the public work that will be financed by special assessments, always within the maximum limit of 90%, the local authority will have to weigh up public interest requirements and private interests. The more the former are satisfied, the less that percentage will be.

Sixty-fourth.- There are two different moments in the quantification of special assessments in which the two different manifestations of the equivalence principle apply. In the first (when the misnamed tax base is set), the relevant principle is the collective cost-equivalence, for the aim is to have a group of people financing a part of the cost of a certain public activity. In the second, when the rate to be satisfied by each taxable person is set, the goal is to establish a correlation between the individual rate and the benefit obtained. The fact that it is a correlation and not an equality criterion shows that we face an inaccurately or very broadly defined individual benefit-equivalence.

Sixty-fifth.- The case law of the Supreme Court has allowed for a review of the cost sharing criteria in order to prevent inequitable situations. However, against this goal of attaining a fair tax burden, it has precluded the application of different criteria other than the ones provided by the Local Government Finance Act. The adequacy and even the constitutionality of the special provisions regarding the share of quotas in certain cases are highly questionable.

Sixty-sixth.- The fact that, according to Local Government Finance Act provisions, the tax burden of special assessments is not shifted from those exempt to the rest of the taxable persons reflects an unusually and very commendable strict application of the individual benefit-equivalence principle.